Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (siódma izba w składzie powiększonym)

z dnia 12 maja 2021 r.*

Pomoc państwa – Pomoc wdrożona przez Luksemburg na rzecz Amazona – Decyzja stwierdzająca niezgodność pomocy z rynkiem wewnętrznym i jej bezprawność oraz nakazująca jej odzyskanie – Interpretacja indywidualna prawa podatkowego (tax ruling) – Ceny transferowe – Selektywna korzyść podatkowa – Metoda ustalania cen transferowych – Analiza funkcjonalna

W sprawach T-816/17 i T-318/18

Wielkie Księstwo Luksemburga, które reprezentował T. Uri, w charakterze pełnomocnika, którego wspierali adwokaci D. Waelbroeck, A. Steichen i J. Bracker,

strona skarżąca w sprawie T-816/17,

popierane przez

Irlandię, którą reprezentowali J. Quaney oraz A. Joyce, w charakterze pełnomocników, których wspierali P. Gallagher, SC, B. Doherty, barrister, i S. Kingston, SC,

interwenient w sprawie T-816/17,

Amazon EU Sàrl, z siedzibą w Luksemburgu (Luksemburg),

Amazon.com, Inc., z siedzibą w Seattle, Waszyngton (Stany Zjednoczone),

które reprezentowali adwokaci D. Paemen, M. Petite oraz A. Tombiński,

strona skarżąca w sprawie T-318/18,

przeciwko

Komisji Europejskiej, którą reprezentowali w sprawie T-816/17 P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal i F. Tomat, w charakterze pełnomocników, których wspierała adwokat M. Chammas, oraz w sprawie T-318/18 P.-J. Loewenthal i F. Tomat,

strona pozwana,

mających za przedmiot oparte na art. 263 TFUE żądania stwierdzenia nieważności decyzji Komisji (UE) 2018/859 z dnia 4 października 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) wdrożonej przez Luksemburg na rzecz Amazona (Dz.U. 2018, L 153, s. 1),

* Języki postępowania: angielski i francuski.

SĄD (siódma izba w składzie powiększonym),

w składzie: M. van der Woude, prezes, V. Tomljenović (sprawozdawczyni) i A. Marcoulli, sędzie,

sekretarz: S. Spyropoulos, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniach 5 i 6 marca 2020 r.,

wydaje następujący

Wyrok

I. Okoliczności powstania sporu

1 Amazon.com, Inc., z siedzibą w Stanach Zjednoczonych, oraz znajdujące się pod jego kontrolą przedsiębiorstwa (zwane dalej łącznie „grupą Amazon") prowadzą działalność internetową, a w szczególności działalność w zakresie sprzedaży detalicznej online i świadczenia różnych usług online. W tym celu grupa Amazon prowadzi szereg stron internetowych w różnych językach Unii Europejskiej, w tym amazon.de, amazon.fr, amazon.it i amazon.es.

2 Przed majem 2006 r. europejska działalność grupy Amazon była wykonywana ze Stanów Zjednoczonych. W szczególności działalność w zakresie sprzedaży detalicznej i świadczenia usług na europejskich stronach internetowych była wykonywana przez dwa podmioty mające siedzibę w Stanach Zjednoczonych, a mianowicie przez Amazon.com International Sales, Inc. (zwany dalej „AIS") i Amazon International Marketplace (zwany dalej „AIM"), jak również przez inne podmioty mające siedzibę we Francji, w Niemczech i Zjednoczonym Królestwie.

3 W 2003 r. zaplanowano restrukturyzację działalności grupy Amazon w Europie. Restrukturyzacja ta, którą rzeczywiście przeprowadzono w 2006 r. (zwana dalej „restrukturyzacją w 2006 r."), polegała na utworzeniu dwóch spółek z siedzibą w Luksemburgu (Luksemburg). Konkretnie, chodziło o utworzenie, po pierwsze, Amazon Europe Holding Technologies SCS (zwanego dalej „LuxSCS"), spółki komandytowej prawa luksemburskiego, której wspólnikami były przedsiębiorstwa amerykańskie, a po drugie, Amazon EU Sàrl (zwanego dalej „LuxOpCo"), który – podobnie jak LuxSCS – miał siedzibę w Luksemburgu.

4 LuxSCS zawarł w pierwszej kolejności szereg umów z niektórymi podmiotami z grupy Amazon mającymi siedzibę w Stanach Zjednoczonych, a mianowicie:

– umowy licencyjne i przeniesienia dotyczące istniejących wcześniej praw własności intelektualnej (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, zwane dalej łącznie „umową przystąpienia") z Amazon Technologies, Inc. (zwanym dalej „ATI"), podmiotem z grupy Amazon mającym siedzibę w Stanach Zjednoczonych;

– umowę o podziale kosztów (zwaną dalej „UPK"), podpisaną w 2005 r. z ATI i A 9.com, Inc. (zwanym dalej „A 9"), należącym do grupy Amazon podmiotem mającym siedzibę w Stanach Zjednoczonych. Na podstawie umowy przystąpienia oraz UPK LuxSCS uzyskał prawo do korzystania z niektórych praw własności intelektualnej i z powstałych w oparciu o te prawa „utworów zależnych", które były w posiadaniu A 9 i ATI oraz były przez nie rozwijane. Wartości niematerialne i prawne, o których mowa w UPK, obejmowały zasadniczo trzy kategorie własności intelektualnej, a mianowicie technologię, dane dotyczące klientów i znaki towarowe. Na mocy UPK i umowy przystąpienia LuxSCS mógł również udzielać sublicencji na wartości niematerialne

i prawne, w szczególności w celu prowadzenia europejskich stron internetowych. W zamian za to LuxSCS miał dokonywać płatności z tytułu przystąpienia oraz pokrywać swój roczny udział w kosztach związanych z programem rozwoju UPK.

5 W drugiej kolejności LuxSCS zawarł z LuxOpCo umowę licencyjną w sprawie wspomnianych wartości niematerialnych i prawnych (zwaną dalej „umową licencyjną"), która weszła w życie w dniu 30 kwietnia 2006 r. Na podstawie tej umowy LuxOpCo uzyskało prawo do korzystania z wartości niematerialnych i prawnych w zamian za opłatę uiszczaną na rzecz LuxSCS (zwaną dalej „opłatą").

6 Wreszcie, LuxSCS zawarł umowę licencyjną i przeniesienia dotyczącą praw własności intelektualnej z Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr SARL i Amazon.de GmbH, na mocy której LuxSCS otrzymał pewne znaki towarowe i prawa własności intelektualnej do europejskich stron internetowych.

7 W 2014 r. w grupie Amazon przeprowadzono drugą restrukturyzację, a porozumienie umowne istniejące pomiędzy LuxSCS a LuxOpCo przestało już obowiązywać.

A. W przedmiocie rozpatrywanej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

8 W ramach przygotowań do restrukturyzacji w 2006 r. Amazon.com i doradca podatkowy, pismami z dni 23 i 31 października 2003 r., zwrócili się do luksemburskich organów podatkowych o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego potwierdzającej sposób traktowania LuxOpCo i LuxSCS dla celów luksemburskiego podatku dochodowego od osób prawnych.

9 Pismem z dnia 23 października 2003 r. Amazon.com wniósł o zatwierdzenie obliczenia stawki opłaty, którą LuxOpCo miało uiszczać na rzecz LuxSCS od dnia 30 kwietnia 2006 r. Amazon.com oparł ów wniosek na sprawozdaniu dotyczącym cen transferowych sporządzonym przez jego doradców podatkowych (zwanym dalej „sprawozdaniem w sprawie cen transferowych z 2003 r."). Autorzy tego sprawozdania proponowali zasadniczo metodę ustalania cen transferowych, która ich zdaniem pozwalała na określenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, jaki LuxOpCo miało płacić w Luksemburgu. W szczególności w piśmie z dnia 23 października 2003 r. Amazon.com zwrócił się o potwierdzenie okoliczności, że wynikająca ze sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. metoda ustalania cen transferowych dla celów określenia stawki rocznej opłaty należnej LuxSCS od LuxOpCo z tytułu umowy licencyjnej przynosi LuxOpCo „stosowną i akceptowalną korzyść" w świetle polityki w zakresie cen transferowych oraz art. 56 i art. 164 ust. 3 loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym) ze zmianami (zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym"). Metodę obliczania opłaty należnej LuxSCS od LuxOpCo przyjętą w piśmie z dnia 23 października 2003 r. opisano w następujący sposób:

„1) należy obliczyć i przypisać spółce LuxOpCo »stopę zwrotu LuxOpCo«, która jest równa niższej spośród następujących wartości: a) [*poufne*] [1]% sumy kosztów operacyjnych poniesionych przez LuxOpCo w odniesieniu do Unii Europejskiej w rozpatrywanym roku; b) kwocie zysku operacyjnego osiągniętego w Unii Europejskiej, który można przypisać europejskim stronom internetowym w tym samym roku;

2) opłata licencyjna jest równa kwocie zysku operacyjnego osiągniętego w Unii Europejskiej po odjęciu stopy zwrotu LuxOpCo, przy czym owa opłata nie może być niższa od zera;

3) stawka opłaty w danym roku jest równa ilorazowi opłaty licencyjnej i łącznego obrotu uzyskanego w Unii Europejskiej w tym roku;

1 Dane poufne utajnione.

4) niezależnie od powyższego wysokość stopy zwrotu LuxOpCo nie może wynieść w żadnym roku mniej niż 0,45% ani więcej niż 0,55% obrotu uzyskanego w Unii Europejskiej;

5 a) jeżeli stopa zwrotu LuxOpCo ustalona na etapie 1 jest niższa niż 0,45% obrotu uzyskanego w Unii Europejskiej, stopę zwrotu LuxOpCo dostosowuje się tak, aby była równa niższej spośród następujących wartości: (i) 0,45% obrotu lub zysku operacyjnego osiągniętego w Unii Europejskiej; (ii) zyskowi operacyjnemu osiągniętemu w Unii Europejskiej;
b) jeżeli stopa zwrotu LuxOpCo ustalona na etapie 1 jest wyższa niż 0,55% obrotu uzyskanego w Unii Europejskiej, stopę zwrotu LuxOpCo dostosowuje się tak, aby była równa niższej spośród następujących wartości: (i) 0,55% obrotu uzyskanego w Unii Europejskiej; (ii) zyskowi operacyjnemu osiągniętemu w Unii Europejskiej".

10 Pismem z dnia 31 października 2003 r. sporządzonym przez innego doradcę podatkowego Amazon.com wniósł o potwierdzenie, że traktowaniem pod względem podatkowym, które zastrzeżono dla LuxSCS, zostaną objęci jego wspólnicy mający siedzibę w Stanach Zjednoczonych i dywidendy otrzymywane przez LuxOpCo w ramach tej struktury. W piśmie tym wyjaśniono, że LuxSCS – jako spółka komandytowa – nie posiada osobowości podatkowej odrębnej od osobowości podatkowej swoich wspólników, w związku z czym nie podlega w Luksemburgu ani podatkowi dochodowemu od osób prawnych, ani podatkowi majątkowemu.

11 W dniu 6 listopada 2003 r. Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (urząd ds. podatków bezpośrednich Wielkiego Księstwa Luksemburga, zwany dalej „luksemburskim organem podatkowym" lub „luksemburskimi organami podatkowymi") skierował do Amazon.com pismo (zwane dalej „przedmiotową interpretacją indywidualną prawa podatkowego"), które ma następujące brzmienie:

„[…] Szanowny Panie,

„Po zapoznaniu się z pismem z dnia 31 października 2003 r., które skierował do mnie [Państwa doradca podatkowy], oraz z Państwa pismem z dnia 23 października 2003 r., w którym przedstawili Państwo swoje stanowisko dotyczące sposobu traktowania podatkowego w Luksemburgu w kontekście Państwa przyszłej działalności, mam przyjemność poinformować, że mogę zatwierdzić treść obu pism. […]".

12 Na wniosek Amazon.com luksemburski organ podatkowy przedłużył ważność przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w 2010 r. i faktycznie ją stosował do czerwca 2014 r., kiedy zmieniono europejską strukturę grupy Amazon. Tak więc przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego stosowano w latach 2006–2014 (zwanych dalej „rozpatrywanym okresem").

B. W przedmiocie postępowania administracyjnego przed Komisją

13 W dniu 24 czerwca 2014 r. Komisja Europejska zażądała od Wielkiego Księstwa Luksemburga dostarczenia jej informacji na temat interpretacji indywidualnych prawa podatkowego przyznanych grupie Amazon. W dniu 7 października 2014 r. Komisja opublikowała decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego zgodnie z art. 108 ust. 2 TFUE.

14 W kontekście wszczętego w ten sposób dochodzenia Komisja zażądała różnych informacji od Wielkiego Księstwa Luksemburga i od Amazon.com. W ramach odpowiedzi na żądania udzielenia informacji Amazon.com przedstawił kopię opinii United States Tax Court (federalnego sądu podatkowego Stanów Zjednoczonych) z dnia 23 marca 2017 r. (zwaną dalej „opinią federalnego sądu

podatkowego Stanów Zjednoczonych"), którą wydano w ramach skargi wniesionej przez Internal Revenue Service (agencję rządu federalnego ds. poboru podatków, Stany Zjednoczone, IRS) w przedmiocie kwoty płatności związanych z umowami wymienionymi w pkt 4 powyżej.

15 Ponadto Amazon.com przedstawił Komisji nowe, sporządzone przez doradcę podatkowego sprawozdanie w sprawie cen transferowych, którego celem było zbadanie a posteriori, czy opłata uiszczana przez LuxOpCo na rzecz LuxSCS stosownie do przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego była zgodna z zasadą ceny rynkowej (zwane dalej „sprawozdaniem w sprawie cen transferowych z 2017 r.").

C. W przedmiocie zaskarżonej decyzji

16 W dniu 4 października 2017 r. Komisja wydała decyzję (UE) 2018/859 w sprawie pomocy państwa SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) wdrożonej przez Luksemburg na rzecz Amazona (Dz.U. 2018, L 153, s. 1, zwaną dalej „zaskarżoną decyzją").

17 Artykuł 1 tej decyzji ma następujące brzmienie:

18 „[Przedmiotowa] [i]nterpretacja indywidualna prawa podatkowego […], za pośrednictwem której Wielkie Księstwo Luksemburga zatwierdziło metodę ustalania cen transferowych […], która to metoda umożliwiała [LuxOpCo] określanie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Luksemburgu w latach 2006–2014 z jednej strony oraz późniejsze przyjmowanie rocznych deklaracji podatkowych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych opartych na wspomnianej interpretacji z drugiej strony stanowią pomoc państwa […]".

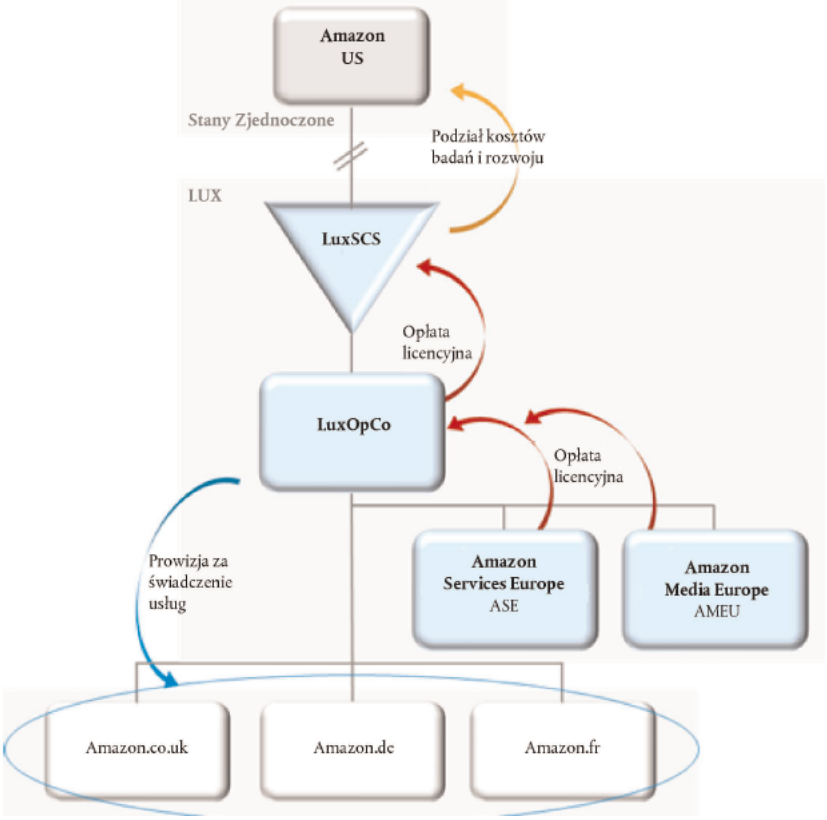
1. W przedmiocie prezentacji kontekstu faktycznego i prawnego

19 W sekcji 2 zaskarżonej decyzji, zatytułowanej „Kontekst faktyczny i prawny", Komisja przedstawiła między innymi grupę Amazon, przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego, a także obowiązujące krajowe ramy prawne i wytyczne dotyczące cen transferowych.

a) W przedmiocie prezentacji grupy Amazon

20 Jeśli chodzi o prezentację grupy Amazon, Komisja opisała prowadzoną przez grupę Amazon działalność dotyczącą sprzedaży detalicznej i usług, jak również skład tej grupy w zakresie, w jakim miało to znaczenie dla zaskarżonej decyzji.

21 W odniesieniu do rozpatrywanego okresu Komisja przygotowała następujący schemat europejskiej struktury grupy Amazon:



22 Po pierwsze, jeśli chodzi o LuxSCS, Komisja stwierdziła, że spółka ta nie była w żaden sposób obecna fizycznie w Luksemburgu ani nie miała tam żadnego pracownika. Zdaniem Komisji LuxSCS działał w rozpatrywanym okresie wyłącznie jako spółka posiadająca wartości niematerialne i prawne w zakresie działalności grupy Amazon w Europie, za którą LuxOpCo odpowiadało jako główny podmiot gospodarczy. Wskazała ona jednak, że LuxSCS udzielił również w ramach grupy Amazon pożyczek różnym podmiotom należącym do tej grupy. Komisja wyjaśniła ponadto, że LuxSCS był stroną kilku umów wewnątrzgrupowych zawartych z ATI, A 9 i LuxOpCo (zob. pkt 3 i 5 powyżej).

23 Po drugie, jeśli chodzi o LuxOpCo, Komisja położyła szczególny nacisk na fakt, że w rozpatrywanym okresie LuxOpCo było spółką w pełni zależną od LuxSCS.

24 Według Komisji od momentu restrukturyzacji europejskiej działalności grupy Amazon w 2006 r. LuxOpCo pełniło funkcję siedziby statutowej grupy Amazon w Europie i było głównym podmiotem gospodarczym wykonującym działalność w zakresie sprzedaży detalicznej online i świadczenia usług grupy Amazon w Europie, prowadzoną za pośrednictwem europejskich stron internetowych. Komisja wskazała, że w ramach tej funkcji LuxOpCo miało zarządzać procesem podejmowania decyzji w odniesieniu do działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług, prowadzonej za pośrednictwem europejskich stron internetowych, a także głównymi fizycznymi elementami działalności w zakresie sprzedaży detalicznej. Ponadto LuxOpCo, jako oficjalny sprzedawca zapasów grupy Amazon w Europie, odpowiadało też za zarządzanie zapasami na europejskich stronach internetowych. Było właścicielem wspomnianych zapasów i ponosiło związane z tym ryzyko i straty. Komisja dodała poza tym, że LuxOpCo odnotowało w swoich księgach rachunkowych obrót uzyskany zarówno z tytułu sprzedaży produktów, jak i z tytułu obsługi zamówień. Wreszcie, LuxOpCo sprawowało również funkcje zarządzania środkami pieniężnymi w ramach europejskiej działalności grupy Amazon.

25 Następnie Komisja wskazała, że LuxOpCo posiadało udziały w Amazon Services Europe (zwanym dalej „ASE") i Amazon Media Europe (zwanym dalej „AMEU"), dwóch podmiotach grupy Amazon będących rezydentami w Luksemburgu, a także w spółkach zależnych od Amazon.com utworzonych w Zjednoczonym Królestwie, we Francji i w Niemczech (zwanych dalej „europejskimi spółkami powiązanymi"), które świadczyły rozmaite usługi wewnątrz grupy celem wsparcia działalności LuxOpCo. W rozpatrywanym okresie ASE zarządzało serwisem grupy Amazon skierowanym do sprzedawców zewnętrznych w Unii, zwanym „MarketPlace". Natomiast AMEU zarządzało „działalnością cyfrową" grupy Amazon w Unii, taką jak na przykład sprzedaż plików MP3 oraz książek cyfrowych. Europejskie spółki powiązane świadczyły zaś usługi w zakresie prowadzenia europejskich stron internetowych.

26 Ponadto Komisja wskazała, że w rozpatrywanym okresie LuxOpCo stanowiło z ASE i AMEU, będącymi rezydentami w Luksemburgu, grupę podatkową w świetle luksemburskiego prawa podatkowego, w ramach której LuxOpCo odgrywało rolę spółki integrującej. Te trzy podmioty stanowiły zatem jednego i tego samego podatnika.

27 Wreszcie, poza umową licencyjną zawartą przez LuxOpCo z LuxSCS Komisja szczegółowo opisała niektóre inne umowy zawarte wewnątrz grupy, których LuxOpCo było stroną w rozpatrywanym okresie, a mianowicie niektóre umowy o świadczenie usług zawarte w dniu 1 maja 2006 r. z europejskimi spółkami powiązanymi oraz umowy licencyjne dotyczące własności intelektualnej zawarte w dniu 30 kwietnia 2006 r. z ASE i AMEU, na mocy których tym dwóm podmiotom udzielono niewyłącznych sublicencji na wartości niematerialne i prawne.

b) W kwestii prezentacji przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

28 Po zbadaniu struktury grupy Amazon Komisja opisała przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego.

29 W tym względzie, po pierwsze, omówiła ona pisma z dni 23 i 31 października 2003 r., o których mowa w pkt 8–10 powyżej.

30 Po drugie, wyjaśniła treść sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r., na podstawie którego zaproponowano metodę ustalania wysokości opłaty.

31 Przede wszystkim Komisja wskazała, że sprawozdanie w sprawie cen transferowych z 2003 r. dostarczało analizy funkcjonalnej LuxSCS i LuxOpCo, zgodnie z którą główna działalność LuxSCS ograniczała się do działalności spółki posiadającej wartości niematerialne i prawne oraz uczestnika stałego rozwoju wartości niematerialnych i prawnych w ramach UPK. LuxOpCo opisano w tym sprawozdaniu jako podmiot zarządzający procesem podejmowania decyzji strategicznych w odniesieniu do działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług prowadzonej za pośrednictwem europejskich stron internetowych, a także głównymi fizycznymi elementami działalności w zakresie sprzedaży detalicznej.

32 Następnie Komisja wskazała, że sprawozdanie w sprawie cen transferowych z 2003 r. zawierało sekcję dotyczącą wyboru najwłaściwszej metody ustalania cen transferowych, aby ocenić zgodność stawki opłaty z zasadą ceny rynkowej. W sprawozdaniu zbadano dwie metody: jedną opartą na metodzie porównywalnej ceny niekontrolowanej (zwanej dalej „metodą PCN") i drugą opartą na metodzie podziału zysków rezydualnych.

33 Z jednej strony stosownie do metody PCN przedział zgodny z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do stawki opłaty między 10,6 a 13,6% obliczono w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r. na podstawie porównania z pewną umową zawartą przez Amazon.com ze sprzedawcą detalicznym ze Stanów Zjednoczonych, mianowicie umową [*poufne*].

34 Z drugiej strony zgodnie z metodą podziału zysków rezydualnych sprawozdanie w sprawie cen transferowych z 2003 r. zawiera szacunek dotyczący stopy zwrotu związanej z „bieżącymi funkcjami spółki LuxOpCo w ramach odgrywanej przez nią roli europejskiej spółki operacyjnej" na podstawie marży na kosztach ponoszonych przez LuxOpCo. W tym celu uznano, że „marża netto na kosztach" (net cost plus mark-up) jest wskaźnikiem zysku umożliwiającym ustalenie wolnorynkowego wynagrodzenia z tytułu przewidzianych funkcji LuxOpCo. Zaproponowano zastosowanie marży na skorygowanych kosztach operacyjnych LuxOpCo w wysokości [*poufne*]. Komisja zauważyła, że zgodnie ze sprawozdaniem w sprawie cen transferowych z 2003 r. różnica między tą stopą zwrotu a zyskiem operacyjnym LuxOpCo odpowiadała zyskowi rezydualnemu, który można w całości przypisać wykorzystaniu wartości niematerialnych i prawnych przekazanych przez LuxSCS na podstawie licencji. Komisja wyjaśniła również, że na podstawie tego obliczenia autorzy sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. stwierdzili, iż stawka opłaty wynosząca 10,1–12,3% obrotu netto LuxOpCo jest zgodna z zasadą ceny rynkowej, stosownie do wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

35 Wreszcie, Komisja wskazała, że autorzy sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. uznali, iż wyniki były zbieżne, i wspomnieli, że przedział zgodny z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do stawki opłaty należnej od LuxOpCo na rzecz LuxSCS wynosił od 10,1 do 12,3% sprzedaży LuxOpCo. Autorzy sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. uznali jednak, że analiza podziału zysków rezydualnych jest bardziej wiarygodna, w związku z czym należy ją uwzględnić.

36 Po trzecie, w sekcji 2.2.5 zaskarżonej decyzji, zatytułowanej „Konsekwencje przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego", Komisja wskazała, że luksemburski organ podatkowy potwierdził w rzeczonej interpretacji, iż metoda ustalania stawki opłaty, która sama determinuje roczny dochód LuxOpCo podlegający opodatkowaniu w Luksemburgu, jest zgodna z zasadą ceny rynkowej. Dodała ona, że w celu wypełnienia swoich rocznych deklaracji podatkowych LuxOpCo opierało się na przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

c) W przedmiocie prezentacji obowiązujących krajowych ram prawnych

37 Co się tyczy obowiązujących krajowych ram prawnych, Komisja przytoczyła art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. Zgodnie z tym przepisem „ukryte wypłaty zysków należy zaliczyć do dochodu podlegającego opodatkowaniu", a „[u]kryta wypłata zysków ma miejsce w szczególności, gdy wspólnik, członek lub zainteresowany otrzymuje, pośrednio lub bezpośrednio, korzyści z przedsiębiorstwa lub stowarzyszenia, których nie otrzymałby w normalnych warunkach, gdyby nie posiadał tego statusu". W tym kontekście Komisja wskazała między innymi, że w rozpatrywanym okresie luksemburskie organy podatkowe interpretowały art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym w ten sposób, iż ustanawiał on w luksemburskim prawie podatkowym „zasadę ceny rynkowej".

d) W przedmiocie prezentacji ram OECD dotyczących cen transferowych

38 W motywach 244–249 zaskarżonej decyzji Komisja przedstawiła ramy OECD dotyczące cen transferowych. Jej zdaniem „ceny transferowe", w rozumieniu wytycznych OECD opublikowanych przez tę organizację w 1995 r., 2010 r. i 2017 r., są cenami, za które przedsiębiorstwo przenosi dobra materialne, wartości niematerialne i prawne lub świadczy usługi na rzecz przedsiębiorstw powiązanych. Zgodnie z zasadą ceny rynkowej, tak jak jest ona stosowana na potrzeby opodatkowania spółek, krajowe organy podatkowe mogą zaakceptować ceny transferowe uzgodnione między przedsiębiorstwami powiązanymi w ramach grupy w odniesieniu do transakcji wewnątrz grupy wyłącznie wówczas, gdy odpowiadają one cenom, które zostałyby uzgodnione w ramach transakcji na wolnym rynku, to jest transakcji między niepowiązanymi przedsiębiorstwami negocjującymi w porównywalnych warunkach na rynku. Ponadto Komisja wyjaśniła, że zasada ceny rynkowej opiera się na podejściu odrębnego podmiotu, zgodnie z którym dla celów podatkowych członkowie grupy przedsiębiorstw są traktowani jako odrębne podmioty.

39 Komisja wskazała też, że w celu ustalenia przybliżonych cen rynkowych dla transakcji wewnątrz grupy wytyczne OECD (w wersjach z 1995 r., 2010 r. i 2017 r.) wymieniają pięć metod. Jedynie trzy z nich mają znaczenie w ramach zaskarżonej decyzji, a mianowicie metoda PCN, transakcyjna metoda marży netto (zwana dalej „TMMN") oraz metoda podziału zysków. W motywach 250–256 zaskarżonej decyzji Komisja opisała, na czym owe metody polegają.

2. W kwestii oceny dotyczącej przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego

40 W motywie 154 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego potwierdzała, iż metoda ustalania cen transferowych na potrzeby określenia stawki rocznej opłaty, jaką LuxOpCo miało uiszczać na rzecz LuxSCS z tytułu umowy licencyjnej, która sama determinowała roczny dochód LuxOpCo podlegający opodatkowaniu w Luksemburgu, była zgodna z zasadą ceny rynkowej. W motywie 155 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała też, że LuxOpCo opierało się w rozpatrywanym okresie na przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w celu ustalenia rocznej kwoty należnej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, gdy wypełniało swoje roczne deklaracje podatkowe w Luksemburgu. Jak wynika wyraźnie z art. 1 zaskarżonej decyzji i pomimo pewnej nieścisłości zawartej w motywach 605 i 606 tej decyzji, zdaniem Komisji pomoc państwa polegała zatem w niniejszej sprawie na przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w związku z przyjęciem rocznych deklaracji podatkowych LuxOpCo (w odróżnieniu od przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jako takiej).

41 Sekcja 9 zaskarżonej decyzji, zatytułowana „Ocena przedmiotowego środka", miała na celu wykazanie, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego oraz przyjęcie rocznych deklaracji podatkowych LuxOpCo, rozpatrywane łącznie, rzeczywiście stanowią pomoc państwa.

42 W tym celu, przypomniawszy przesłanki istnienia pomocy państwa przewidziane w art. 107 ust. 1 TFUE, Komisja uznała, że w niniejszej sprawie spełniona jest pierwsza przesłanka istnienia pomocy państwa, zgodnie z którą musi mieć miejsce interwencja państwa lub interwencja przy użyciu zasobów państwowych. W tym względzie, po pierwsze, wskazała ona, że przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego można przypisać Wielkiemu Księstwu Luksemburga. Po drugie, uznała, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego doprowadziła do obniżenia podatku należnego od LuxOpCo w Luksemburgu w porównaniu z podatkiem, jaki muszą zapłacić spółki będące podatnikami znajdujące się w podobnej sytuacji. Przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego spowodowała zatem utratę zasobów państwowych, ponieważ w wyniku tej interpretacji Wielkie Księstwo Luksemburga zrezygnowało z wpływów podatkowych, które w przeciwnym razie miałoby prawo pobrać od LuxOpCo.

43 Co się tyczy drugiej i czwartej przesłanki istnienia pomocy państwa, Komisja uznała z jednej strony, że przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego należy uznać za wpływającą na wymianę handlową w Unii, ponieważ LuxOpCo należało do grupy Amazon prowadzącej działalność w kilku państwach członkowskich i prowadziło działalność w zakresie sprzedaży detalicznej za pośrednictwem stron internetowych w Unii. Komisja dodała, że „przyznając Amazonowi korzystne traktowanie podatkowe", Wielkie Księstwo Luksemburga potencjalnie zniechęciło do dokonywania inwestycji w państwach członkowskich, które nie oferują przedsiębiorstwom należącym do grupy międzynarodowej równie korzystnego traktowania podatkowego. Z drugiej strony Komisja wskazała, że w zakresie, w jakim przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego zwolniła LuxOpCo z podatku dochodowego od osób prawnych, który przedsiębiorstwo to normalnie musiałoby zapłacić, owa interpretacja stanowi pomoc operacyjną. Tak więc przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego, uwalniając zasoby finansowe dla LuxOpCo, które przedsiębiorstwo to mogłoby przeznaczyć na inwestycje w swoją działalność handlową, zakłóciła konkurencję na rynku.

44 Jeśli chodzi o trzecią przesłankę istnienia pomocy państwa, Komisja wyjaśniła, że gdy interpretacja indywidualna prawa podatkowego zatwierdza bez uzasadnienia wynik, który nie odzwierciedla w wiarygodny sposób wyniku, jaki zostałby osiągnięty przy normalnym stosowaniu systemu prawa powszechnego, taka interpretacja przysparza selektywnej korzyści jej adresatowi w zakresie, w jakim to selektywne traktowanie powoduje obniżenie podatku należnego od danego podatnika w porównaniu z przedsiębiorstwami znajdującymi się w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej. Komisja uznała również, że w niniejszej sprawie przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła LuxOpCo selektywnej korzyści poprzez obniżenie podatku dochodowego od osób prawnych, który przedsiębiorstwo to musiało zapłacić w Luksemburgu.

a) W przedmiocie analizy istnienia korzyści

45 W sekcji 9.2 zaskarżonej decyzji, zatytułowanej „Korzyść", Komisja przedstawiła powody, dla których uznała, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysparzała korzyści LuxOpCo.

46 Na wstępie Komisja przypomniała, że co się tyczy środków podatkowych, można przysporzyć podatnikowi korzyści w rozumieniu art. 107 TFUE w wyniku obniżenia podstawy opodatkowania lub kwoty należnego od niego podatku. W motywie 402 zaskarżonej decyzji zwróciła uwagę, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału w celu zbadania, czy określenie dochodów podlegających opodatkowaniu przysparza korzyści beneficjentowi, należy porównać ten system z ogólnym systemem opartym na różnicy pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji. W związku z tym zdaniem Komisji „interpretacja indywidualna prawa podatkowego umożliwiająca podatnikowi wykorzystywanie – w ramach transakcji wewnątrz grupy – cen transferowych niezgodnych z cenami, które byłyby stosowane w warunkach wolnej konkurencji pomiędzy przedsiębiorstwami niepowiązanymi prowadzącymi negocjacje w porównywalnych okolicznościach zgodnie z zasadą ceny rynkowej, przyznaje korzyść temu podatnikowi, prowadząc do obniżenia jego dochodów podlegających opodatkowaniu, a zatem podstawy opodatkowania w ramach powszechnego systemu opodatkowania osób prawnych".

47 W świetle tych ocen Komisja uznała w motywie 406 zaskarżonej decyzji, że aby stwierdzić, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła LuxOpCo korzyści gospodarczej, instytucja ta musi wykazać, iż wynik metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego, co prowadzi do obniżenia podstawy opodatkowania LuxOpCo do celów obliczenia podatku dochodowego od osób prawnych. Zdaniem Komisji przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego doprowadziła do takiego wyniku.

48 Wniosek ten opiera się na stwierdzeniu głównym i trzech stwierdzeniach pomocniczych.

1) W przedmiocie głównego stwierdzenia korzyści

49 W sekcji 9.2.1 zaskarżonej decyzji, zatytułowanej „Pierwsze stwierdzenie występowania korzyści gospodarczej", Komisja uznała, że zatwierdzając metodę ustalania cen transferowych, która przyznawała LuxOpCo wynagrodzenie wyłącznie za pełnienie tak zwanych „bieżących" funkcji i która przekazywała LuxSCS w formie opłaty cały zysk osiągnięty przez LuxOpCo, ponad to wynagrodzenie, przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego doprowadziła do wyniku, który odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego.

50 W ramach swojego stwierdzenia głównego Komisja uznała zasadniczo, że analiza funkcjonalna LuxOpCo i LuxSCS przyjęta przez autorów sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. i ostatecznie przez luksemburski organ podatkowy jest błędna i nie pozwala na osiągnięcie wyniku

zgodnego z ceną rynkową. Przeciwnie, luksemburski organ podatkowy powinien był dojść do wniosku, że LuxSCS nie pełnił „wyjątkowych i wartościowych" funkcji w zakresie wartości niematerialnych i prawnych, w odniesieniu do których posiadał jedynie prawo własności.

51 Na potrzeby tego ustalenia Komisja zbadała funkcje pełnione przez LuxSCS i LuxOpCo, wykorzystywane przez nie aktywa oraz ponoszone ryzyko.

52 Następnie, jak wynika z motywu 519 zaskarżonej decyzji, Komisja w oparciu o analizę funkcjonalną LuxOpCo i LuxSCS zbadała wybór najbardziej odpowiedniej w niniejszej sprawie metody cen transferowych.

53 W odniesieniu do metody PCN Komisja uznała na podstawie analizy opartej na pięciu kryteriach porównywalności, które określono w wytycznych OECD, że zastosowanie tej metody, przewidzianej w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r., doprowadziło do zawyżonego wyniku, który naraził LuxOpCo na ryzyko poniesienia strat.

54 Zdaniem Komisji to TMMN była w niniejszym przypadku najbardziej odpowiednią metodą cen transferowych przy szacowaniu opłaty należnej od LuxOpCo z tytułu umowy licencyjnej. Uznała ona, że to LuxOpCo, a nie LuxSCS, było stroną pełniącą wyjątkowe i wartościowe funkcje. W konsekwencji stroną testowaną w celu zastosowania TMMN powinien być LuxSCS, a nie LuxOpCo.

55 Wreszcie, w sekcji 9.2.1.4 zaskarżonej decyzji Komisja samodzielnie zastosowała TMMN w kontekście niniejszej sprawy.

56 Jej zdaniem podmiotem testowanym powinien być LuxSCS. Luksemburski organ podatkowy powinien był odrzucić twierdzenie Amazon.com, zgodnie z którym sama własność wartości niematerialnych i prawnych stanowi „wyjątkowy wkład", za który LuxSCS musi otrzymywać wynagrodzenie składające się z niemal całego zysku osiąganego z działalności handlowej LuxOpCo. W tym względzie Komisja odesłała między innymi do swojej analizy funkcjonalnej dotyczącej LuxSCS i LuxOpCo (sekcja 9.2.1 zaskarżonej decyzji).

57 Jeśli chodzi o wybór wskaźnika poziomu zysku, Komisja uznała, że ponieważ LuxSCS nie zarejestrował żadnej sprzedaży i nie ponosił żadnego ryzyka związanego z wartościami niematerialnymi i prawnymi, odpowiednim wskaźnikiem poziomu zysku powinna być marża na rozważanych kosztach całkowitych (motyw 550 zaskarżonej decyzji).

58 Jeśli chodzi o podstawę kosztów, do której należy stosować marżę w niniejszej sprawie, Komisja uznała zasadniczo, że LuxSCS pełnił jedynie funkcję pośrednika, przenosząc na LuxOpCo koszty ponoszone w związku z umową przystąpienia i UPK, a także przenosząc na A 9 i ATI część opłat (opłatę licencyjną) otrzymywaną od LuxOpCo z tytułu umowy licencyjnej w wysokości tych kosztów (motyw 551 zaskarżonej decyzji).

59 Mając na uwadze powyższe rozważania, Komisja stwierdziła w motywie 555 zaskarżonej decyzji, że wynagrodzenie LuxSCS powinno obejmować dwa składniki. Zdaniem Komisji pierwszy składnik powinien odpowiadać refakturowaniu na LuxOpCo kosztów związanych z umową przystąpienia i UPK, w odniesieniu do których nie powinno się stosować żadnej marży. Według Komisji drugi składnik powinien obejmować marżę na podstawie kosztów składającą się wyłącznie z kosztów poniesionych w związku z zewnętrznymi usługami zleconymi w celu zachowania własności wartości niematerialnych i prawnych, ponieważ koszty te odpowiadały w rzeczywistości funkcjom pełnionym faktycznie w imieniu LuxSCS. Komisja uznała, że ów poziom wynagrodzenia gwarantowałby wynik odpowiadający warunkom wolnorynkowym, ponieważ odzwierciedla on prawidłowo wkład LuxSCS na poczet umowy licencyjnej.

60 Co się tyczy określenia odpowiedniej marży, Komisja wskazała, że o ile taki zabieg wymaga zwykle analizy porównywalności, o tyle przeprowadzenie wiarygodnej analizy nie jest możliwe w niniejszym przypadku.

61 Komisja uznała, że zamiast analizy porównywalności mogła oprzeć się na wnioskach ze sprawozdania z 2010 r. wspólnego forum ds. cen transferowych (zwanego dalej „sprawozdaniem WFCT"). Wspólne forum ds. cen transferowych jest grupą ekspertów utworzoną przez Komisję w 2002 r., która pomaga jej w kwestiach związanych z cenami transferowymi. Zgodnie ze wspomnianym sprawozdaniem organy podatkowe państw członkowskich uczestniczących we wspólnym forum ds. cen transferowych zaobserwowały marżę za „usługi wewnątrz grupy o niskiej wartości dodanej" mieszczącą się w przedziale 3–10%. Marża najczęściej obserwowana w praktyce wynosiła 5% kosztów „świadczenia takich usług". W konsekwencji Komisja uznała za użyteczne zastosowanie takiej marży do kosztów zewnętrznych ponoszonych przez LuxSCS w celu zachowania własności wartości niematerialnych i prawnych.

62 W ramach wniosku dotyczącego pierwszego stwierdzenia odnoszącego się do istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE Komisja wskazała, że „wynagrodzenie wolnorynkowe" dla LuxSCS na podstawie umowy licencyjnej powinno być równe sumie kosztów przystąpienia oraz kosztów z tytułu UPK poniesionych przez tę spółkę, bez marży, powiększonej o wszystkie istotne koszty poniesione bezpośrednio przez LuxSCS, do których należało zastosować marżę w wysokości 5%, ponieważ koszty te odpowiadały funkcjom rzeczywiście pełnionym w imieniu LuxSCS. Ten poziom wynagrodzenia odpowiadał temu, co niezależny podmiot znajdujący się w sytuacji podobnej do sytuacji LuxOpCo byłby skłonny zapłacić za prawa i zobowiązania przyjęte z tytułu umowy licencyjnej. Ponadto zdaniem Komisji ten poziom wynagrodzenia był wystarczający, aby umożliwić LuxSCS pokrycie zobowiązań płatniczych tej spółki z tytułu umowy przystąpienia i UPK (motywy 559 i 560 zaskarżonej decyzji).

63 Komisja wskazała, że ponieważ poziom wynagrodzenia LuxSCS obliczony przez tę instytucję był niższy od poziomu wynagrodzenia LuxSCS wynikającego z metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, wspomniana interpretacja przysporzyła LuxOpCo korzyści w postaci obniżenia podstawy opodatkowania do celów obliczenia luksemburskiego podatku dochodowego od osób prawnych w porównaniu z obrotami spółek, których zysk podlegający opodatkowaniu odpowiadał cenom negocjowanym zgodnie z zasadą ceny rynkowej (motyw 561 zaskarżonej decyzji).

2) W przedmiocie pomocniczych stwierdzeń korzyści

64 W sekcji 9.2.2 zaskarżonej decyzji, zatytułowanej „Pomocnicze stwierdzenie występowania korzyści gospodarczej", Komisja omówiła dokonane przez siebie pomocnicze stwierdzenie dotyczące korzyści, zgodnie z którym nawet przy założeniu, że luksemburski organ podatkowy miał rację, akceptując analizę funkcji LuxSCS przeprowadzoną w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r., metoda ustalania cen transferowych zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest w każdym razie oparta na nieodpowiednich wyborach metodologicznych, które prowadzą do wyniku odbiegającego od wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego. Komisja wyjaśniła, że jej rozumowanie przyjęte w sekcji 9.2.2 zaskarżonej decyzji nie ma na celu ustalenia dokładnego wynagrodzenia wolnorynkowego dla LuxOpCo, lecz zmierza raczej do wykazania, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła korzyści gospodarczej, ponieważ zatwierdzona metoda ustalania cen transferowych opierała się na trzech błędnych wyborach metodologicznych, które doprowadziły do zmniejszenia podlegającego opodatkowaniu dochodu LuxOpCo w porównaniu z przedsiębiorstwami, których zysk podlegający opodatkowaniu odzwierciedla ceny wynegocjowane na rynku w warunkach wolnorynkowych.

65 W tym kontekście Komisja dokonała trzech odrębnych stwierdzeń pomocniczych.

66 W ramach pierwszego stwierdzenia pomocniczego Komisja wskazała, że LuxOpCo błędnie uznano za podmiot sprawujący wyłącznie „bieżące" funkcje zarządzania i że należało zastosować metodę podziału zysków wraz z analizą wkładów.

67 W ramach drugiego stwierdzenia pomocniczego Komisja przyjęła, że wybór kosztów operacyjnych jako wskaźnika zysków był błędny.

68 W ramach trzeciego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści Komisja uznała, że włączenie górnej granicy wynoszącej 0,55% obrotu uzyskanego w Unii nie było właściwe.

b) W przedmiocie selektywności środka

69 W sekcji 9.3 zaskarżonej decyzji, zatytułowanej „Selektywność", Komisja przedstawiła powody, dla których uznała, że rozpatrywany środek jest selektywny.

c) W przedmiocie określenia beneficjenta pomocy

70 W sekcji 9.5 zaskarżonej decyzji, zatytułowanej „Beneficjent pomocy", Komisja stwierdziła, że wszelkie uprzywilejowane traktowanie pod względem podatkowym przyznane LuxOpCo przysporzyło korzyści również całej grupie Amazon poprzez zapewnienie jej dodatkowych zasobów, wobec czego należy uznać, że grupa stanowi jeden podmiot będący beneficjentem rozpatrywanego środka pomocy.

71 W sekcji 10 zaskarżonej decyzji, zatytułowanej „Odzyskanie pomocy", Komisja stwierdziła, że ze względu na to, iż środek pomocy był przyznawany każdego roku, w którym organy podatkowe akceptowały roczną deklarację podatkową LuxOpCo, grupa Amazon nie może powoływać się na przepisy dotyczące przedawnienia w celu sprzeciwienia się odzyskaniu pomocy. W motywach 639–645 zaskarżonej decyzji Komisja omówiła metodę odzyskania pomocy.

II. Postępowanie i żądania stron

A. W przedmiocie postępowania w sprawie T-816/17

72 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 grudnia 2017 r. Wielkie Księstwo Luksemburga wniosło skargę w sprawie T-816/17.

1. W przedmiocie składu orzekającego i rozpoznania sprawy w pierwszej kolejności

73 W dniu 12 kwietnia 2018 r. prezes siódmej izby Sądu zdecydował o rozpoznaniu sprawy T-816/17 w pierwszej kolejności na podstawie art. 67 § 2 regulaminu postępowania przed Sądem.

74 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 11 maja 2018 r. Wielkie Księstwo Luksemburga wniosło o rozpoznanie sprawy T-816/17 przez siódmą izbę Sądu w składzie powiększonym.

75 Na podstawie art. 28 § 5 regulaminu postępowania sprawę T-816/17 przekazano siódmej izbie w składzie powiększonym.

76 Z uwagi na przeszkodę w wykonywaniu obowiązków odnoszącą się do jednego z sędziów siódmej izby Sądu w składzie powiększonym decyzją z dnia 21 czerwca 2018 r. prezes Sądu wyznaczył wiceprezesa Sądu w celu uzupełnienia składu izby. W związku z mianowaniem członka składu orzekającego w dniu 6 października 2020 r. na sędziego Trybunału najmłodszy sędzia w rozumieniu zasad

starszeństwa określonych w art. 8 regulaminu postępowania nie uczestniczył w naradzie, a obrady były kontynuowane przez trzech sędziów, których podpisy widnieją pod niniejszym wyrokiem, zgodnie z art. 22 tego regulaminu.

2. W przedmiocie interwencji

77 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 16 kwietnia 2018 r. Irlandia wniosła o dopuszczenie do sprawy T-816/17 w charakterze interwenienta popierającego żądania Wielkiego Księstwa Luksemburga.

78 Postanowieniem z dnia 29 maja 2018 r. prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym uwzględnił wniosek Irlandii o dopuszczenie jej do sprawy w charakterze interwenienta.

3. W przedmiocie wniosków o zachowanie poufności

79 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 maja 2018 r. Wielkie Księstwo Luksemburga wniosło o zachowanie w stosunku do Irlandii poufności niektórych danych wymienionych w skardze, w niektórych załącznikach do skargi oraz w odpowiedzi na skargę.

80 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 6 czerwca 2018 r. Wielkie Księstwo Luksemburga wniosło o zachowanie w stosunku do Irlandii poufności części repliki.

81 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 13 września 2018 r. Wielkie Księstwo Luksemburga wniosło o zachowanie w stosunku do Irlandii poufności części dupliki.

82 W następstwie dopuszczenia Irlandii jako interwenienta państwo to otrzymało jedynie jawne wersje pism procesowych, których dotyczyły złożone w stosunku do tego państwa wnioski Wielkiego Księstwa Luksemburga o zachowanie poufności, i nie zgłosiło sprzeciwu wobec tych wniosków.

4. W przedmiocie żądań stron

83 Wielkie Księstwo Luksemburga wnosi do Sądu o:

– stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;

– tytułem ewentualnym – stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim nakazuje odzyskanie pomocy;

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

84 Komisja wnosi do Sądu o:

– oddalenie skargi jako bezzasadnej;

– obciążenie Wielkiego Księstwa Luksemburga kosztami postępowania.

85 Irlandia wnosi do Sądu o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji w całości lub w części zgodnie z żądaniami Wielkiego Księstwa Luksemburga.

B. W przedmiocie postępowania w sprawie T-318/18

86 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 22 maja 2018 r. Amazon EU S.à.r.l. i Amazon.com (zwane dalej łącznie „Amazonem") wniosły skargę w sprawie T-318/18.

1. W przedmiocie składu orzekającego i rozpoznania sprawy w pierwszej kolejności

87 W dniu 9 lipca 2018 r. prezes siódmej izby Sądu zdecydował o rozpoznaniu sprawy T-318/18 w pierwszej kolejności na podstawie art. 67 § 2 regulaminu postępowania.

88 Na wniosek siódmej izby Sąd – na podstawie art. 28 regulaminu postępowania – postanowił w dniu 11 lipca 2018 r. przekazać sprawę T-318/18 składowi powiększonemu.

89 Z uwagi na przeszkodę w wykonywaniu obowiązków odnoszącą się do jednego z sędziów siódmej izby w składzie powiększonym decyzją z dnia 19 lipca 2018 r. prezes Sądu wyznaczył wiceprezesa Sądu w celu uzupełnienia składu izby. W związku z mianowaniem członka składu orzekającego w dniu 6 października 2020 r. na sędziego Trybunału najmłodszy sędzia w rozumieniu zasad starszeństwa określonych w art. 8 regulaminu postępowania nie uczestniczył w naradzie, a obrady były kontynuowane przez trzech sędziów, których podpisy widnieją pod niniejszym wyrokiem, zgodnie z art. 22 tego regulaminu.

2. W przedmiocie wniosków o zachowanie poufności

90 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 12 lipca 2018 r. Amazon złożył wniosek o zachowanie poufności części skargi, a także niektórych załączonych do niej dokumentów.

3. W przedmiocie żądań stron

91 Amazon wnosi do Sądu o:

– stwierdzenie nieważności art. 1–4 zaskarżonej decyzji;

– tytułem ewentualnym – stwierdzenie nieważności art. 2–4 zaskarżonej decyzji;

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

92 Komisja wnosi do Sądu o:

– oddalenie skargi;

– obciążenie Amazona kosztami postępowania w sprawie T-318/18.

C. W przedmiocie połączenia spraw i ustnego etapu postępowania

93 Pismami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniach 7 sierpnia 2018 r. i 25 kwietnia 2019 r. Wielkie Księstwo Luksemburga wniosło o połączenie spraw T-816/17 i T-318/18 do celów ustnego etapu postępowania i wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie.

94 Pismami złożonymi w sekretariacie Sądu w dniach 10 sierpnia 2018 r. i 21 maja 2019 r. Amazon wniósł o połączenie spraw T-816/17 i T-318/18 do celów ustnego etapu postępowania i wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie.

95 Decyzją z dnia 14 września 2018 r. prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym postanowił nie łączyć spraw T-816/17 i T-318/18 na tym etapie postępowania.

96 Postanowieniem z dnia 3 października 2019 r. prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym zarządził połączenie spraw T-816/17 i T-318/18 do celów ustnego etapu postępowania.

97 Na wniosek sędzi sprawozdawczyni Sąd zdecydował o otwarciu ustnego etapu postępowania i – w ramach środków organizacji postępowania przewidzianych w art. 89 regulaminu postępowania przed Sądem – wezwał strony do udzielenia odpowiedzi na pytania pisemne. Strony udzieliły odpowiedzi na ten środek organizacji postępowania w wyznaczonym terminie.

98 Na rozprawie w dniach 5 i 6 marca 2020 r. wysłuchano wystąpień stron oraz ich odpowiedzi na zadane przez Sąd pytania. Ponadto na rozprawie wysłuchano stron odnośnie do ewentualnego połączenia spraw T-816/17 i T-318/18 do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie, co Sąd odnotował w protokole rozprawy. Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon oraz Irlandia wskazały, że nie sprzeciwiają się takiemu połączeniu. Komisja wyjaśniła, że nie jest przychylna ewentualnemu połączeniu spraw do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie.

III. Co do prawa

99 Skargi wniesione w sprawach T-816/17 i T-318/18 mają na celu stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim kwalifikuje ona przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego oraz jej coroczne wykonanie jako pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, oraz w zakresie, w jakim nakazuje odzyskanie kwot, których Wielkie Księstwo Luksemburga nie pobrało od LuxOpCo z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

A. W przedmiocie połączenia spraw T-816/17 i T-318/18 w kontekście orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie

100 Na podstawie art. 19 § 2 regulaminu postępowania prezes siódmej izby Sądu w składzie powiększonym przekazał podjęcie decyzji w przedmiocie połączenia spraw T-816/17 i T-318/18 do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie, która należała do jego kompetencji, siódmej izbie Sądu w składzie powiększonym.

101 Po wysłuchaniu stron podczas rozprawy w kwestii ewentualnego połączenia spraw uznano, że należy je połączyć do celów wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawach T-816/17 i T-318/18 ze względu na powiązanie spraw.

B. W przedmiocie podniesionych zarzutów i argumentów

102 Na poparcie swoich skarg Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podnoszą, odpowiednio, pięć i dziewięć zarzutów, które w znacznej mierze się pokrywają. W uwagach interwenienta Irlandia wypowiada się w przedmiocie czterech z pięciu zarzutów podniesionych przez Wielkie Księstwo Luksemburga. Zarzuty Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona można zasadniczo przedstawić w podany niżej sposób.

103 W pierwszej kolejności, w ramach zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 oraz zarzutów od pierwszego do czwartego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują zasadniczo stwierdzenie główne Komisji dotyczące istnienia korzyści na rzecz LuxOpCo w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

104 W drugiej kolejności, w ramach zastrzeżenia trzeciego części drugiej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 i zarzutu piątego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują stwierdzenia pomocnicze Komisji dotyczące istnienia korzyści podatkowej na rzecz LuxOpCo w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

105 W trzeciej kolejności, w ramach zarzutu drugiego w sprawie T-816/17 oraz zarzutów szóstego i siódmego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują stwierdzenia główne i pomocnicze Komisji dotyczące selektywności przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

106 W czwartej kolejności, w ramach zarzutu trzeciego w sprawie T-816/17, Wielkie Księstwo Luksemburga podnosi, że Komisja naruszyła wyłączną kompetencję państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich.

107 W piątej kolejności, w ramach zarzutu czwartego w sprawie T-816/17 oraz zarzutu ósmego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon utrzymują, że Komisja naruszyła ich prawo do obrony.

108 W szóstej kolejności, w ramach części drugiej zarzutu pierwszego i zastrzeżenia pierwszego części drugiej zarzutu drugiego w sprawie T-816/17 oraz zarzutu ósmego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują fakt, że wytyczne OECD w wersji z 2017 r., wykorzystane przez Komisję w celu wydania zaskarżonej decyzji, mają znaczenie w niniejszej sprawie.

109 W siódmej kolejności, w ramach zarzutu piątego podniesionego na poparcie żądań przedstawionych tytułem ewentualnym w sprawie T-816/17 i zarzutu dziewiątego w sprawie T-318/18, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podważają zasadność rozumowania Komisji dotyczącego odzyskania pomocy nakazanego przez tę instytucję.

110 W uwagach interwenienta Irlandia podnosi, po pierwsze, naruszenie art. 107 TFUE ze względu na to, że Komisja nie wykazała istnienia korzyści na rzecz LuxOpCo, po drugie, naruszenie art. 107 TFUE ze względu na to, że Komisja nie udowodniła selektywnego charakteru środka, po trzecie, naruszenie art. 4 i 5 TUE ze względu na to, że Komisja dokonała ukrytej harmonizacji podatkowej, a po czwarte, naruszenie zasady pewności prawa ze względu na to, że Komisja nakazuje w zaskarżonej decyzji odzyskanie pomocy.

111 W celu udzielenia użytecznej odpowiedzi na zarzuty stron głównych oraz na argumenty podniesione przez Irlandię w uwagach interwenienta należy najpierw przedstawić pewne kwestie prawne, które mają zastosowanie do wszystkich zastrzeżeń i zarzutów podniesionych przez strony (pkt 112–129 poniżej).

1. Uwagi wstępne

112 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż na obecnym etapie rozwoju prawa Unii podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa muszą wykonywać tę kompetencję z poszanowaniem tego prawa Unii (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo). W rezultacie interwencje państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, nawet jeśli dotyczą kwestii, które nie były przedmiotem harmonizacji w Unii, nie są wyłączone z zakresu stosowania uregulowania dotyczącego kontroli pomocy państwa (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 142).

113 Wynika z tego, że Komisja może zakwalifikować środek podatkowy jako pomoc państwa, o ile spełnione są przesłanki takiej kwalifikacji (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 lipca 1974 r., Włochy/Komisja, 173/73, EU:C:1974:71, pkt 28; z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 81). Państwa członkowskie powinny bowiem wykonywać swoje kompetencje w dziedzinie podatków zgodnie z prawem Unii (wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., Komisja/Hiszpania, C-487/08, EU:C:2010:310, pkt 37). W konsekwencji powinny one powstrzymać się od podejmowania w tym kontekście jakichkolwiek środków mogących stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 143).

a) W przedmiocie określenia przesłanek stosowania art. 107 ust. 1 TFUE w kontekście krajowych środków podatkowych

114 Środek, poprzez który władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom korzystne traktowanie podatkowe, które wprawdzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia jego beneficjentów w lepszej sytuacji finansowej niż ta, w której znajdują się inni podatnicy, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (wyrok z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14; zob. także wyroki: z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 145 i przytoczone tam orzecznictwo).

115 W przypadku środków podatkowych samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym” (wyrok z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56). Taki środek przyznaje zatem beneficjentowi korzyść gospodarczą, gdy zmniejsza ciężary spoczywające normalnie na budżecie przedsiębiorstwa i z tego względu, nie będąc subwencją w ścisłym tego słowa znaczeniu, ma ten sam charakter i identyczne skutki (wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 22; z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 146).

116 W konsekwencji w celu ustalenia, czy istnieje korzyść podatkowa, należy porównać sytuację beneficjenta wynikającą z zastosowania rozpatrywanego środka z sytuacją tego podmiotu w braku rzeczonego środka (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Cellnex Telecom i Telecom Castilla-La Mancha/Komisja, C-91/17 P i C-92/17 P, niepublikowany, EU:C:2018:284, pkt 114) na gruncie zwykłych zasad opodatkowania (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 147).

117 W kontekście ustalenia sytuacji podatkowej spółki zintegrowanej, będącej częścią grupy przedsiębiorstw, należy zaznaczyć na wstępie, że ceny w przeprowadzonych przez nią transakcjach wewnątrz grupy nie zostały ustalone w warunkach rynkowych. Ceny te zostały bowiem uzgodnione między spółkami należącymi do tej samej grupy, w związku z czym nie podlegają siłom rynkowym (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 148).

118 Tymczasem, nawet jeśli krajowe prawo podatkowe nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy przedsiębiorstwami zintegrowanymi a przedsiębiorstwami samodzielnymi w kontekście ich opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, prawo to zakłada opodatkowanie dochodu wynikającego z działalności gospodarczej takiego przedsiębiorstwa zintegrowanego w takiej wysokości, jakby dochód ów wynikał z transakcji przeprowadzonych po cenach rynkowych. W tych okolicznościach należy stwierdzić, że badając w ramach kompetencji przysługującej jej na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE środek podatkowy przyznany takiemu przedsiębiorstwu zintegrowanemu, Komisja może porównać obciążenie podatkowe takiego przedsiębiorstwa zintegrowanego, które wynika

z zastosowania rzeczonego środka podatkowego, z obciążeniem podatkowym wynikającym z zastosowania zwykłych zasad opodatkowania prawa krajowego wobec znajdującego się w porównywalnej sytuacji faktycznej przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach rynkowych (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 149).

119 Ponadto wnioski te znajdują potwierdzenie w wyroku z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), który dotyczył belgijskiego prawa podatkowego, przewidującego takie samo traktowanie spółek zintegrowanych i spółek samodzielnych. Trybunał uznał bowiem w pkt 95 tego wyroku konieczność porównania systemu pomocy stanowiącego odstępstwo z „ogólnym systemem opartym na różnicy pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji" (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 150).

120 W tym kontekście, o ile w drodze środka podatkowego przyznanego spółce zintegrowanej władze krajowe zaakceptowały pewien poziom cen transakcji wewnątrz grupy, o tyle art. 107 ust. 1 TFUE pozwala Komisji kontrolować, czy ten poziom cen odpowiada poziomowi, który zostałby zastosowany w warunkach rynkowych, w celu sprawdzenia, czy wynika z niego zmniejszenie obciążeń, jakie zwykle ponosi budżet danego przedsiębiorstwa, i dochodzi do przyznania mu w ten sposób korzyści w rozumieniu tego artykułu.

121 Ponadto należy uściślić, że w przypadku gdy Komisja stosuje zasadę ceny rynkowej w celu skontrolowania, czy zysk przedsiębiorstwa zintegrowanego podlegający opodatkowaniu na mocy środka podatkowego odpowiada wiarygodnemu przybliżeniu zysku podlegającego opodatkowaniu osiągniętego w warunkach rynkowych, może ona stwierdzić istnienie korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE jedynie pod warunkiem, że różnica między dwoma czynnikami porównawczymi wykracza poza nieścisłości nierozłącznie związane z metodą zastosowaną w celu uzyskania wspomnianego przybliżenia (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 152).

122 Chociaż Komisja nie może być formalnie związana wytycznymi OECD, to jednak wytyczne te opierają się na pracach grup ekspertów, odzwierciedlają konsensus osiągnięty na szczeblu międzynarodowym w dziedzinie cen transferowych i z tego powodu mają pewne praktyczne znaczenie dla interpretacji kwestii dotyczących cen transferowych (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 155).

123 W tym kontekście należy zauważyć, że jeśli Komisja wykryje błąd metodologiczny w środku podatkowym objętym badaniem, nie można dojść do wniosku, że samo nieprzestrzeganie zaleceń metodologicznych prowadzi bezwzględnie do zmniejszenia obciążenia podatkowego. Konieczne jest jeszcze, aby Komisja wykazała, że błędy metodologiczne zidentyfikowane przez nią w danej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie pozwalają osiągnąć wiarygodnego przybliżenia wyniku zgodnego z ceną rynkową i że doprowadziły one do obniżenia zysku podlegającego opodatkowaniu w stosunku do obciążenia podatkowego wynikającego z zastosowania zwykłych zasad opodatkowania prawa krajowego do przedsiębiorstwa znajdującego się w sytuacji faktycznej porównywalnej z sytuacją odnośnej spółki i prowadzącego działalność w warunkach rynkowych. Samo stwierdzenie błędu metodologicznego nie wystarczy zatem, co do zasady, do wykazania, że indywidualna interpretacja podatkowa przysporzyła korzyści pewnej spółce, a tym samym do wykazania istnienia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 TFUE (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 201).

124 Jak podniosło bowiem zasadniczo Wielkie Księstwo Luksemburga, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 107 ust. 1 TFUE definiuje „środek polegający na zmniejszeniu ciężarów spoczywających normalnie na przedsiębiorstwie" w zależności od jego skutków (zob. wyrok z dnia

22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja, C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 85 i przytoczone tam orzecznictwo). Istnienia pomocy państwa nie można ani domniemywać, ani wywnioskować z błędu w obliczeniach, który nie ma wpływu na wynik.

b) W przedmiocie ciężaru dowodu

125 Należy przypomnieć, że w ramach kontroli pomocy państwa to do Komisji należy, co do zasady, przedstawienie w zaskarżonej decyzji dowodu na istnienie takiej pomocy (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 września 2007 r., Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisja, T-68/03, EU:T:2007:253, pkt 34; z dnia 25 czerwca 2015 r., SACE i Sace BT/Komisja, T-305/13, EU:T:2015:435, pkt 95). W tym kontekście Komisja jest zobowiązana do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w sprawie rozpatrywanych środków w sposób staranny i bezstronny, tak aby dysponowała ona w chwili wydania ostatecznej decyzji w przedmiocie istnienia pomocy i, w odpowiednim przypadku, jej niezgodności z rynkiem wewnętrznym lub jej bezprawnego charakteru, możliwie najbardziej kompletnymi i wiarygodnymi informacjami (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 194; zob. również podobnie wyroki: z dnia 2 września 2010 r., Komisja/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, pkt 90; z dnia 3 kwietnia 2014 r., Francja/Komisja, C-559/12 P, EU:C:2014:217, pkt 63).

126 Wynika z tego, że Komisja powinna wykazać w zaskarżonej decyzji, iż przesłanki istnienia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE były spełnione. W tym względzie należy stwierdzić, że o ile bezsporne jest, iż państwo członkowskie dysponuje zakresem uznania przy zatwierdzaniu cen transferowych, o tyle ów zakres uznania nie może prowadzić do pozbawienia Komisji kompetencji do kontrolowania, czy rozpatrywane ceny transferowe nie prowadzą do przyznania selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W tym kontekście Komisja powinna uwzględnić fakt, że zasada ceny rynkowej pozwala jej sprawdzić, czy zatwierdzona przez państwo członkowskie cena transferowa odpowiada wiarygodnemu przybliżeniu wyniku rynkowego i czy ewentualne różnice stwierdzone w ramach tego badania nie wykraczają poza nieścisłości nierozłącznie związane z metodą zastosowaną w celu uzyskania wspomnianego przybliżenia (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 196).

c) W przedmiocie dogłębności kontroli sprawowanej przez Sąd

127 Co się tyczy dogłębności kontroli sprawowanej przez Sąd w niniejszej sprawie, należy zaznaczyć, że jak wynika z art. 263 TFUE, przedmiotem skargi o stwierdzenie nieważności jest kontrola legalności aktów przyjętych przez wymienione w nim instytucje Unii. W związku z tym ani celem, ani skutkiem analizy zarzutów podniesionych w ramach takiej skargi nie jest zastąpienie całego dochodzenia przeprowadzonego w sprawie w postępowaniu administracyjnym (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 197; zob. również podobnie wyrok z dnia 2 września 2010 r., Komisja/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, pkt 84).

128 W odniesieniu do dziedziny pomocy państwa należy przypomnieć, że pojęcie pomocy państwa określone w traktacie FUE ma charakter prawny i należy je interpretować na podstawie obiektywnych elementów. Z tego powodu sąd Unii powinien z zasady przeprowadzić pełną kontrolę w kwestii ustalenia, czy dany środek wchodzi w zakres stosowania art. 107 ust. 1 TFUE, biorąc pod uwagę zarówno konkretne okoliczności rozpatrywanej przezeń sprawy, jak i techniczny lub złożony charakter ocen przeprowadzonych przez Komisję (wyroki: z dnia 4 września 2014 r., SNCM i Francja/Corsica Ferries France, C-533/12 P i C-536/12 P, EU:C:2014:2142, pkt 15; z dnia 30 listopada 2016 r., Komisja/Francja i Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, pkt 87; z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 198).

129 W odniesieniu do kwestii, czy metoda ustalenia ceny transferowej spółki zintegrowanej jest zgodna z zasadą ceny rynkowej, należy przypomnieć, jak już wskazano powyżej, że Komisja przy korzystaniu z tego narzędzia w ramach oceny na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE musi uwzględnić jej przybliżony charakter. Kontrola Sądu zmierza więc do sprawdzenia, czy wskazane w zaskarżonej decyzji błędy, na których Komisja oparła stwierdzenie istnienia korzyści, wykraczają poza nieścisłości nierozłącznie związane ze stosowaniem metody mającej na celu uzyskanie wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego (wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 199).

2. W przedmiocie zarzutów i argumentów mających na celu zakwestionowanie głównego stwierdzenia korzyści

130 Jak wskazano w pkt 103 powyżej, w części drugiej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 oraz w zarzutach od pierwszego do czwartego w sprawie T-318/18 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podnoszą, że Komisja naruszyła art. 107 ust. 1 TFUE, gdy stwierdziła istnienie korzyści na rzecz LuxOpCo w ramach głównego stwierdzenia korzyści zawartego w sekcji 9.2.1 zaskarżonej decyzji (motywy 409–561 zaskarżonej decyzji). Konkretnie, poprzez te zarzuty i argumenty Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon usiłują zakwestionować rozumowanie Komisji zawarte w motywach 394, 395 i 401–579 zaskarżonej decyzji, zgodnie z którym wykonanie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w rozpatrywanym okresie doprowadziło do obniżenia wynagrodzenia LuxOpCo, a tym samym jego obciążenia podatkowego, w porównaniu z wynagrodzeniem, jakie LuxOpCo musiałoby pobrać w braku wspomnianej interpretacji, gdyby spółkę tę potraktowano jak każdą inną będącą podatnikiem spółkę znajdującą się w porównywalnej sytuacji. Poprzez argumenty podniesione w odniesieniu do głównego stwierdzenia korzyści Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon zmierzają do podważenia w szczególności twierdzenia Komisji, zgodnie z którym LuxSCS należało uznać za stronę testowaną w celu zastosowania TMMN. Mają one również na celu zakwestionowanie prawidłowości zastosowania TMMN przez Komisję do LuxOpCo.

131 Jak wskazano w pkt 110 powyżej, Irlandia w swoich uwagach interwenienta prezentuje argumenty na poparcie zarzutu pierwszego podniesionego przez Wielkie Księstwo Luksemburga.

132 W tym kontekście Irlandia zajmuje stanowisko w przedmiocie licznych kwestii prawnych związanych z wykładnią pojęcia „zasady ceny rynkowej" zastosowanego przez Komisję w niniejszej sprawie, jak również w niektórych niedawnych sprawach z zakresu pomocy państwa w dziedzinie podatków. W szczególności Irlandia podnosi, że orzecznictwo sądów Unii, a mianowicie wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), „nie wskazuje, że państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania [zasady ceny rynkowej]". Zdaniem tego państwa członkowskiego wspomniane orzecznictwo nie stanowi też podstawy dla nałożonego na Luksemburg obowiązku stosowania zasady ceny rynkowej (w wersji bronionej przez Komisję) w luksemburskim prawie krajowym. Wreszcie, Irlandia utrzymuje, że w wyroku z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), Trybunał nie wskazał zasady ceny rynkowej właściwej prawu Unii niezależnie od tego, co przewiduje prawo krajowe.

a) W przedmiocie dopuszczalności niektórych argumentów Irlandii odnośnie do istnienia korzyści

133 Komisja powołuje się na niedopuszczalność argumentów zaprezentowanych przez Irlandię na poparcie zarzutu pierwszego podniesionego przez Wielkie Księstwo Luksemburga. Uważa bowiem, że argumenty Irlandii zmierzają do wykazania, iż przyjęła ona błędną interpretację pojęcia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, stosując niewłaściwe kryterium, a mianowicie zasadę ceny rynkowej sui generis, podczas gdy w rzeczywistości w zarzucie pierwszym Wielkie Księstwo Luksemburga wskazuje raczej, że Komisja błędnie zastosowała zasadę ceny rynkowej.

134 W tym względzie należy przypomnieć, że o ile art. 40 akapit trzeci statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz art. 142 § 3 i art. 145 § 2 lit. b) regulaminu postępowania przed Sądem nie sprzeciwiają się temu, by interwenient przedstawił argumenty nowe lub odmienne w porównaniu z argumentami przedstawionymi przez popieraną przezeń stronę, gdyż w przeciwnym razie interwencja byłaby ograniczona do powtórzenia argumentów podniesionych w skardze, o tyle nie można dopuścić, aby wspomniane przepisy umożliwiały mu zmianę lub zniekształcenie ram sporu określonych w skardze poprzez podniesienie nowych zarzutów (zob. wyrok z dnia 20 września 2019 r., Le Port de Bruxelles i Région de Bruxelles-Capitale/Komisja, T-674/17, niepublikowany, EU:T:2019:651, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

135 Innymi słowy, przepisy te przyznają interwenientowi prawo do niezależnego przedstawienia nie tylko argumentów, ale także zarzutów, o ile tylko zostają one podniesione na poparcie żądań jednej ze stron głównych i nie są całkowicie odmienne od wywodów zakreślających spór w postaci, w jakiej powstał pomiędzy stroną skarżącą a stroną pozwaną, gdyż w przeciwnym wypadku doszłoby do zmiany jego przedmiotu (zob. wyrok z dnia 20 września 2019 r., Le Port de Bruxelles i Région de Bruxelles-Capitale/Komisja, T-674/17, niepublikowany, EU:T:2019:651, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

136 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że poprzez swoje argumenty Irlandia odnosi się zasadniczo do podstawy prawnej, na którą Komisja powołuje się w zakresie nałożonego na Wielkie Księstwo Luksemburga obowiązku stosowania zasady ceny rynkowej. Irlandia kwestionuje zatem źródła prawne tej zasady zastosowanej przez Komisję w zaskarżonej decyzji. Ponadto argumenty Irlandii dotyczą interpretacji treści tej zasady, a nie jej stosowania w ramach metody ustalania cen transferowych.

137 Tymczasem bezsporne jest, że zasadę ceny rynkowej, tak jak jest ona stosowana w niniejszej sprawie, można wyprowadzić z art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, ze zmianami. Okoliczność ta wynika w szczególności z motywu 241 zaskarżonej decyzji, zaś strony nie zakwestionowały tego wniosku. Zarzut pierwszy Wielkiego Księstwa Luksemburga nie dotyczy kwestii ustalenia, jakie jest źródło prawne tej zasady, ani kwestii interpretacji rzeczonej zasady. W rzeczywistości w zarzucie pierwszym Wielkie Księstwo Luksemburga powołuje się na istnienie domniemanych błędów w stosowaniu przez Komisję pewnych metod ustalania cen transferowych w ramach jej rozumowania dotyczącego istnienia korzyści, wiedząc, że metody te pozwalają ostatecznie stwierdzić, czy opłata odpowiada wynikowi zgodnemu z ceną rynkową.

138 Wynika stąd, że argumenty podniesione przez Irlandię na poparcie zarzutu pierwszego Wielkiego Księstwa Luksemburga nie mają związku z wywodami, na których opiera ono swój zarzut pierwszy. Argumenty te należy zatem odrzucić jako niedopuszczalne.

b) W przedmiocie zasadności zarzutów i argumentów Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona dotyczących głównego stwierdzenia korzyści

139 W uzupełnieniu informacji przedstawionych w pkt 130 powyżej należy zaznaczyć, że w ramach części pierwszej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 oraz zarzutu pierwszego w sprawie T-318/18 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podważają zasadność odmowy zastosowania przez Komisję metody PCN w ramach analizy ex post na podstawie porównywalnych umów przedstawionych Komisji przez Amazon.com.

140 W ramach zastrzeżeń pierwszego i drugiego części drugiej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17, a także zarzutu drugiego w sprawie T-318/18 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podnoszą, że analiza funkcjonalna przeprowadzona przez Komisję przy stosowaniu przez nią TMMN jest błędna, ponieważ uznała ona, iż LuxSCS był najmniej złożoną stroną, i ponieważ zastosowanie TMMN przez Komisję opierało się na błędnych wyborach metodologicznych.

141 W ramach części drugiej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17, a także zarzutu trzeciego w sprawie T-318/18 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon utrzymują, że Komisja dokonała w analizie głównej arbitralnego i stronniczego wyboru zeznań pochodzących z postępowania amerykańskiego, o którym mowa w pkt 14 powyżej.

142 W ramach części trzeciej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 oraz części szóstej zarzutu drugiego i zarzutu czwartego w sprawie T-318/18 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon twierdzą, że wynik osiągnięty przez Komisję w zaskarżonej decyzji odbiega od wiarygodnego przybliżenia wyniku zgodnego z ceną rynkową.

143 Tak więc argumenty podniesione przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon wobec głównego stwierdzenia korzyści mają na celu zasadniczo zakwestionowanie, po pierwsze, faktu, że Komisja wykluczyła wykorzystanie metody PCN, a po drugie, faktu zastosowania przez Komisję TMMN.

144 Co się tyczy argumentów mających na celu zakwestionowanie okoliczności, że Komisja wykluczyła wykorzystanie metody PCN, należy zaznaczyć, iż jest bezsporne, że w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie zastosowano tej metody. Nawet jeśli bowiem ową metodę zbadano w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r., przekazanym organom podatkowym na poparcie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, nie przyjęto jej w piśmie z dnia 23 października 2003 r., w którym Amazon wystąpił o zatwierdzenie metody obliczania opłaty (zob. pkt 9 powyżej). Jak wynika w szczególności z motywu 542 zaskarżonej decyzji, w swojej analizie zmierzającej do wykazania istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE Komisja oparła się wyłącznie na TMMN. Natomiast ocena Komisji mająca na celu wykluczenie możliwości zastosowania metody PCN (motywy 521–538 zaskarżonej decyzji) nie pozwala na wykazanie istnienia pierwszej przesłanki art. 107 ust. 1 TFUE. Biorąc pod uwagę fakt, że to do Komisji należy wykazanie istnienia korzyści (zob. pkt 125, 126 powyżej), oraz zważywszy na okoliczność, że ocena Komisji mająca na celu wykluczenie możliwości zastosowania metody PCN nie zmierza do takiego wykazania, nie ma potrzeby zajmowania się argumentami i zarzutami skarżących dotyczącymi metody PCN.

145 Jeśli chodzi o argumenty zmierzające do podważenia zasadności oceny Komisji w odniesieniu do zastosowania TMMN przez tę instytucję (zob. pkt 146–297 poniżej), po pierwsze, należy wskazać, jaka jest właściwa wersja wytycznych OECD w sprawie cen transferowych (zob. pkt 146–155 poniżej). Po drugie, należy zbadać, czy Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon mogą utrzymywać, że Komisja popełniła błędy przy stosowaniu TMMN w zaskarżonej decyzji, co ich zdaniem podważa jej główne stwierdzenie dotyczące korzyści (zob. pkt 156–297 poniżej).

1) W przedmiocie znaczenia dla sprawy, pod względem czasowym, niektórych wytycznych OECD wykorzystanych przez Komisję do celów stosowania TMMN

146 W celu wykazania istnienia korzyści Komisja zastosowała w sekcji 9.2 zaskarżonej decyzji różne wersje wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

147 W ramach zastrzeżenia pierwszego części drugiej zarzutu drugiego Wielkie Księstwo Luksemburga podnosi zasadniczo, że w niniejszej sprawie należy wziąć pod uwagę kontekst gospodarczy i ramy prawne istniejące w 2003 r. Nie licząc faktu, że w chwili przyjęcia przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w 2003 r., podobnie jak w chwili ostatniego przedłużenia jej obowiązywania w 2010 r., wytyczne OECD stanowiły dla luksemburskich organów jedynie orientacyjne wskazówki, które nie miały jakiejkolwiek mocy wiążącej dla tych organów, jedynymi wytycznymi OECD dostępnymi w chwili przyjęcia interpretacji indywidualnej prawa podatkowego były wytyczne OECD w wersji z 1995 r. Komisja odwołała się jednak w zaskarżonej decyzji do wytycznych OECD w wersji

z 2010 r. i w wersji z 2017 r., co jest równoznaczne z niewłaściwym zastosowaniem ratione temporis ram odniesienia, które należy określić na podstawie okoliczności faktycznych i metod obliczania cen, jakie istniały w chwili przyjęcia rozpatrywanych środków.

148 Amazon dodaje, że w wersjach wytycznych OECD z 2010 r. i z 2017 r. wprowadzono szereg istotnych zmian w porównaniu z ich wersją z 1995 r., takich jak wprowadzenie metody analizy funkcji „Rozwój, ulepszanie, utrzymywanie, ochrona i wykorzystywanie" (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation, zwanych dalej „funkcjami DEMPE"). Amazon kwestionuje w szczególności zasadność stosowania tej metody przez Komisję, ponieważ pojawiła się ona dopiero po przyjęciu przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, mianowicie w wersji wytycznych OECD z 2017 r.

149 Komisja kwestionuje te argumenty.

150 Wskazuje ona przede wszystkim, że nie stosuje w zaskarżonej decyzji wytycznych OECD w taki sposób, jakby stanowiły one wiążące normy, lecz tak jakby chodziło o narzędzie umożliwiające jej zastosowanie kryterium ustanowionego przez Trybunał w pkt 95 wyroku z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416). Zdaniem Komisji, wbrew temu, co zdaje się twierdzić Wielkie Księstwo Luksemburga, luksemburski organ podatkowy systematycznie opierał się na tych wytycznych w celu dokonania interpretacji zasady ceny rynkowej, wobec czego zasady OECD mają znaczenie w niniejszej sprawie.

151 Komisja dodaje następnie, że wszystkie stwierdzenia zawarte w zaskarżonej decyzji opierają się na wersji wytycznych OECD pochodzącej z 1995 r. i że nawiązania do wytycznych OECD w wersji z 2010 r. i w wersji z 2017 r. poczyniono tylko wtedy, gdy te późniejsze wersje stanowią objaśnienie wytycznych w wersji z 1995 r., nie zmieniając ich jednak.

152 W niniejszej sprawie z szeregu przypisów zaskarżonej decyzji wynika, że Komisja oparła, choćby częściowo, swoją ocenę dotyczącą istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE nie tylko na wytycznych OECD w wersji z 1995 r., lecz również na wspomnianych wytycznych w wersji z 2010 r. i w wersji z 2017 r. Co się tyczy wersji wytycznych OECD z 1995 r., z 2010 r. i z 2017 r., należy stwierdzić, że różnią się one od siebie pod wieloma względami, i to w różnym stopniu. Różnice te obejmują zarówno zwykłe uściślenia niemające żadnego wpływu na istotę wcześniejszych wersji, jak również nowe rozwinięcia kwestii, mianowicie zalecenia, które nie były zawarte, nawet w sposób dorozumiany, we wcześniejszych wersjach. Jednym z nowych rozwinięć wytycznych OECD, które pojawiło się dopiero w wersji z 2017 r., jest metoda analizy funkcji DEMPE (zob. pkt 148 powyżej). W ramach głównego stwierdzenia dotyczącego istnienia korzyści gospodarczej Komisja skupiła się w szczególności na tej metodzie analizy.

153 W tym względzie należy przypomnieć, że jak wynika z art. 1 i – w sposób dorozumiany – w szczególności z motywów 394 i 620 zaskarżonej decyzji, rozpatrywanym środkiem, który Komisja zidentyfikowała, jest przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego, a także późniejsze przyjmowanie opartych na tej interpretacji rocznych deklaracji podatkowych LuxOpCo dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych. W rozpatrywanym okresie LuxOpCo złożyło deklaracje podatkowe na podstawie metody obliczeniowej zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, a obowiązywanie tej interpretacji przedłużono w latach 2006 i 2010.

154 Zważywszy na te okoliczności, należy stwierdzić, że Komisja mogła oprzeć swoją ocenę dotyczącą istnienia korzyści na wynikających z wytycznych OECD w wersji z 1995 r. wskazówkach, które są zresztą jedynie niewiążącym narzędziem. Natomiast w zakresie, w jakim Komisja oparła się na wytycznych OECD w wersji z 2010 r., ta ostatnia wersja nie ma znaczenia, chyba że chodzi jedynie o użyteczne wyjaśnienie, bez dalszego rozwinięcia, wytycznych przedstawionych już w 1995 r. Ponadto

zważywszy, że wytyczne OECD w wersji z 2017 r. opublikowano po rozpatrywanym okresie i że zawarte w nich zalecenia znacząco ewoluowały w stosunku do wytycznych z 1995 r., nie mają one znaczenia dla niniejszej sprawy.

155 Co się tyczy w szczególności metody analizy funkcji DEMPE, nie można jej uznać za mającą znaczenie w niniejszym przypadku pod względem czasowym, ponieważ stanowi ona narzędzie, które opracowano dopiero w wytycznych OECD w wersji z 2017 r.

2) W przedmiocie błędów, jakie Komisja miała popełnić przy stosowaniu TMMN w zaskarżonej decyzji

156 Jak wskazano w pkt 9 powyżej, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują szereg ocen Komisji dotyczących stosowania TMMN w ramach głównego stwierdzenia korzyści.

157 Dla przypomnienia, TMMN stanowi pośrednią metodę ustalania cen transferowych. Jak opisano w pkt 3.26 wytycznych OECD w wersji z 1995 r., owa metoda polega na określeniu na odpowiedniej podstawie zysku netto podatnika z tytułu jednej transakcji między podmiotami powiązanymi lub szeregu takich transakcji, które są ze sobą ściśle związane lub ciągłe. W celu ustalenia tej odpowiedniej podstawy należy wybrać wskaźnik poziomu zysku, taki jak koszty, sprzedaż lub aktywa. Wskaźnik zysku netto osiągniętego przez podatnika z transakcji między podmiotami powiązanymi powinien zostać określony poprzez odniesienie do wskaźnika zysku netto, który ten sam podatnik lub niepowiązane przedsiębiorstwo osiąga w ramach porównywalnych transakcji na wolnym rynku.

158 Jak wynika z pkt 3.26 wytycznych OECD w wersji z 1995 r., TMMN wymaga określenia strony transakcji, dla której testuje się wskaźnik poziomu zysku, na przykład marżę na kosztach. Stronę tę określa się jako „strona testowaną”. Chodzi o stronę, dla której trzeba ustalić tak zwaną marżę „wolnorynkową”. Co do zasady stroną testowaną jest ta strona, wobec której można zastosować metodę cen transferowych w sposób najbardziej wiarygodny i w odniesieniu do której można znaleźć najbardziej wiarygodne porównywalne elementy.

159 Wyboru strony testowanej dokonuje się na podstawie analizy funkcjonalnej stron transakcji wewnątrz grupy. Zgodnie z pkt 3.43 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych w wersji z 1995 r. stroną testowaną będzie najczęściej ta, której analiza funkcjonalna jest najmniej złożona. Według interpretacji przyjętej już w okresie, w którym wytyczne z 1995 r. miały zastosowanie, analiza funkcjonalna wymaga najczęściej zbadania funkcji wykonywanych przez podmiot, posiadanych aktywów i ponoszonego ryzyka.

160 Ponadto należy podkreślić, że TMMN uznaje się za właściwą metodę w celu zbadania wynagrodzenia wolnorynkowego strony, która nie wnosi żadnego wyjątkowego ani wartościowego wkładu w związku z transakcją będącą przedmiotem analizy cen transferowych.

161 W niniejszej sprawie Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon nie kwestionują jako takiego wyboru TMMN przez Komisję. Kwestionują natomiast jedynie prawidłowość zastosowania tej metody w sposób dokonany przez Komisję. Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują, po pierwsze, przeprowadzoną przez Komisję analizę funkcjonalną i wybór LuxSCS jako strony testowanej dla celów stosowania TMMN, po drugie, obliczenie wynagrodzenia LuxSCS, mianowicie wybór wskaźnika poziomu zysku i stawki marży przyjętej przez Komisję na podstawie TMMN, a po trzecie, wiarygodność uzyskanego wyniku.

i) W przedmiocie analizy funkcjonalnej LuxSCS i wyboru tej spółki przez Komisję jako strony testowanej

162 Motywy 409–561 zaskarżonej decyzji, mianowicie motywy dotyczące głównego stwierdzenia korzyści, zmierzają zasadniczo do wykazania, że w niniejszej sprawie luksemburskie organy podatkowe powinny były zastosować TMMN, przyjmując LuxSCS jako stronę testowaną, ponieważ w świetle

przeprowadzonej przez Komisję analizy funkcjonalnej LuxSCS jest „najmniej złożoną" stroną. Z motywów tych wynika również, że zdaniem Komisji, gdyby luksemburskie organy podatkowe zastosowały TMMN, przyjmując LuxSCS jako stronę testowaną, wynagrodzenie LuxOpCo byłoby wyższe od wynagrodzenia określonego na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. W związku z tym Komisja uważa, że zastosowanie TMMN i jednoczesne przyjęcie LuxSCS jako strony testowanej prowadziłoby do niższej opłaty dla LuxSCS, a tym samym do wyższego wynagrodzenia dla LuxOpCo.

163 W ramach części drugiej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 i zarzutu drugiego w sprawie T-318/18 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują analizę funkcjonalną przeprowadzoną przez Komisję. Podnoszą w szczególności, że Komisja umniejszyła funkcje LuxSCS, a także wykorzystywane przez tę spółkę aktywa i ponoszone przez nią ryzyko. Ich zdaniem LuxSCS posiadał wartości niematerialne i prawne oraz pełnił wyjątkowe i wartościowe funkcje i z tego względu nie można było go uznać za podmiot testowany na potrzeby stosowania TMMN przez Komisję.

164 W tym kontekście należy podkreślić, że poprzez swoją argumentację dotyczącą głównego stwierdzenia korzyści Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon nie podważają zasadności dokonanego przez Komisję wyboru TMMN jako odpowiedniej metody określenia wolnorynkowego charakteru opłaty. Kwestionując ocenę Komisji dotyczącą analizy funkcjonalnej LuxSCS zawartej w sekcji 9.2.1.1 zaskarżonej decyzji, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon zmierzają zatem zasadniczo do zakwestionowania twierdzenia Komisji, zgodnie z którym luksemburskie organy podatkowe powinny były uznać LuxSCS za „najmniej złożoną" stronę, a zatem za stronę testowaną w ramach stosowania TMMN.

165 Aby odpowiedzieć na te argumenty Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona, zgodnie z którymi Komisja nie miała prawa uznać, że luksemburskie organy podatkowe powinny były zastosować TMMN, przyjmując LuxSCS jako stronę testowaną, nie ma potrzeby badania zasadności analizy funkcjonalnej LuxOpCo. Natomiast w zakresie, w jakim Komisja starała się zastosować TMMN, przyjmując LuxSCS jako stronę testowaną, wystarczy sprawdzić zasadność analizy funkcjonalnej LuxSCS, która wynika z sekcji 9.2.1.1 zaskarżonej decyzji, oraz zweryfikować, czy w świetle tej analizy możliwe było zastosowanie TMMN do LuxSCS w sposób wystarczająco wiarygodny.

166 W tym względzie należy przypomnieć na wstępie, że zgodnie z pkt 3.43 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. stroną, do której stosuje się TMMN, „powinno być przedsiębiorstwo, w odniesieniu do którego można zidentyfikować wiarygodne dane na temat transakcji, które są w największym stopniu porównywalne", że „oznacza to często dokonanie wyboru przedsiębiorstwa powiązanego, które jest najmniej złożone spośród przedsiębiorstw, których dotyczyła transakcja, i które nie posiada wyjątkowych i cennych wartości niematerialnych i prawnych", oraz że „wybór może być jednak ograniczony przez brak dostępnych danych". Innymi słowy, zgodnie z tym punktem wytycznych, o ile co do zasady podmiotem, w odniesieniu do którego istnieje najwięcej wiarygodnych informacji na potrzeby identyfikacji porównywalnych elementów, jest często „najmniej złożony" podmiot, o tyle celem stosowania TMMN niekoniecznie jest uzależnienie tego stosowania od identyfikacji „najmniej złożonego" podmiotu. Natomiast przy stosowaniu tej metody znaczenie ma, po pierwsze, określenie strony, w przypadku której można znaleźć najbardziej wiarygodne dane, a po drugie, kwestia, czy TMMN może być stosowana w wiarygodny sposób w odniesieniu do tej strony.

167 Z uwagi na to, co stwierdzono w pkt 166 powyżej, a także jak wynika w szczególności z pkt 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 i 3.43 wytycznych OECD w wersji z 1995 r., zastosowanie TMMN wymaga koniecznie znalezienia wiarygodnych danych w celu porównania ze stroną testowaną. W związku z tym wszystkie oceny dotyczące analizy funkcjonalnej, badanie funkcji, rozważania odnoszące się do aktywów i ponoszonego ryzyka, a także wszystkie rozważania dotyczące „wyjątkowego i cennego" charakteru wykorzystywanych aktywów są jedynie kryteriami, które należy wziąć pod uwagę przy wyborze strony testowanej w celu upewnienia się co do osiągnięcia wiarygodnego wyniku.

168 To w świetle tych rozważań należy zbadać zastrzeżenia zmierzające do podważenia dokonanej przez Komisję analizy funkcjonalnej LuxSCS, a także jej wniosku, że podmiot ten powinien być podmiotem testowanym.

169 W tym względzie należy przypomnieć, że w sekcji 9.2.1.1.1 zaskarżonej decyzji (motywy 419–429 tej decyzji) Komisja opisała funkcje pełnione przez LuxSCS w ramach transakcji między podmiotami powiązanymi.

170 Zasadniczo, jak zreasumowano tę kwestię w motywie 418 zaskarżonej decyzji, analiza Komisji opiera się na trzech głównych stwierdzeniach. Przede wszystkim Komisja uznała, że LuxSCS nie pełnił „aktywnych" funkcji związanych z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych oraz z zarządzaniem nimi i ich wykorzystywaniem, że LuxSCS nie był do tego upoważniony ze względu na wyłączną licencję udzieloną LuxOpCo oraz że nie miał on również takiej zdolności. Następnie Komisja wskazała, że jej zdaniem LuxSCS nie wykorzystywał aktywów związanych z tymi wartościami niematerialnymi i prawnymi, a jedynie biernie posiadał prawo własności wspomnianych wartości i licencję na nie na podstawie UPK. Wreszcie, wskazała ona, że LuxSCS nie ponosił ani nie kontrolował ryzyka związanego z tą działalnością, ani też nie miał zdolności operacyjnej i finansowej w tym zakresie.

171 W motywie 429 zaskarżonej decyzji Komisja uznała, że za jedyne funkcje, które LuxSCS rzeczywiście mógł pełnić w rozpatrywanym okresie, można uznać funkcje związane z zachowaniem jego „własności prawnej" wartości niematerialnych i prawnych, mimo że nawet te funkcje wykonywano pod nadzorem LuxOpCo. Jak wynika bowiem z motywów 418 i 430 zaskarżonej decyzji, LuxSCS ograniczył się do „biernego" posiadania wartości niematerialnych i prawnych.

172 Następnie w sekcji 9.2.1.1.2 zaskarżonej decyzji, zatytułowanej „Aktywa wykorzystywane przez spółkę LuxSCS", a w szczególności w motywie 430 tej decyzji, Komisja ponownie przypomniała w istocie, że LuxSCS był jedynie biernym posiadaczem wartości niematerialnych i prawnych. W motywie 431 zaskarżonej decyzji Komisja zakwestionowała fakt, że LuxSCS wykorzystywał wartości niematerialne i prawne, udzielając na nie licencji spółce LuxOpCo. W motywie 432 zaskarżonej decyzji Komisja powtórzyła swoje stanowisko, zgodnie z którym w żadnym razie LuxSCS nie był w stanie rzeczywiście wykorzystywać wartości niematerialnych i prawnych.

173 Wreszcie, w sekcji 9.2.1.1.3 zaskarżonej decyzji (motywy 436–446 tej decyzji), zatytułowanej „Ryzyko ponoszone przez spółkę LuxSCS", Komisja przeanalizowała ryzyko ponoszone przez LuxSCS w zakresie, w jakim ryzyko to miało znaczenie w ramach umowy licencyjnej. W motywie 446 rzeczonej decyzji Komisja stwierdziła w tym względzie, że nie można uznać, iż LuxSCS faktycznie ponosił ryzyko związane z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych Amazona, z zarządzaniem nimi i ich wykorzystywaniem, oraz że spółka ta nie miała zdolności finansowej do ponoszenia takiego ryzyka.

174 Ponadto w sekcji 9.2.1.4.1 zaskarżonej decyzji, zatytułowanej „Stroną testowaną powinna być spółka LuxSCS", Komisja stwierdziła zasadniczo, że należy unikać mylenia złożoności posiadanych aktywów ze złożonością funkcji pełnionych przez strony odnośnej transakcji wewnątrz grupy (motyw 546 zaskarżonej decyzji). Następnie Komisja stwierdziła, że nie istnieją żadne podstawy pozwalające zakładać, że przedsiębiorstwo powiązane należące do grupy, które udziela licencji na wartości niematerialne i prawne innej spółce należącej do grupy, pełni bardziej złożone funkcje niż ta spółka, z tego tylko powodu, że posiada własność aktywów złożonych (motyw 546 zaskarżonej decyzji). W konsekwencji jej zdaniem luksemburski organ podatkowy powinien był odrzucić oświadczenie Amazona, zgodnie z którym zwykła własność wartości niematerialnych i prawnych stanowi sama w sobie „wyjątkowy wkład". Luksemburski organ podatkowy powinien był raczej wymagać przeprowadzenia analizy funkcjonalnej wykazującej, że LuxSCS pełnił „wyjątkowe i wartościowe funkcje" (motyw 547 zaskarżonej decyzji). Wreszcie, zdaniem Komisji, chociaż LuxSCS był właścicielem wartości niematerialnych i prawnych w rozpatrywanym okresie, analiza funkcjonalna

przeprowadzona w sekcji 9.2.1.1 zaskarżonej decyzji wykazuje, że spółka ta nie pełniła żadnej „aktywnej” i kluczowej funkcji związanej z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych oraz z ich utrzymywaniem lub wykorzystywaniem (motyw 548 zaskarżonej decyzji).

175 Oceny Komisji dotyczące funkcji LuxSCS pokrywają się w znacznej mierze z ocenami dotyczącymi aktywów wykorzystywanych przez LuxSCS. To samo dotyczy argumentów podniesionych przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon przeciwko tym ocenom. Należy zatem przeanalizować łącznie te argumenty, a następnie argumenty dotyczące ryzyka ponoszonego przez LuxSCS, w celu zbadania, czy Komisja prawidłowo uznała, że trzeba było uznać LuxSCS za podmiot testowany.

– *W przedmiocie funkcji i aktywów LuxSCS*

176 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują twierdzenia Komisji dotyczące funkcji LuxSCS. Jeśli chodzi natomiast o wartości niematerialne i prawne LuxSCS, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon są zgodne, gdy wskazują, że owe wartości były „wyjątkowe i cenne”, nie precyzując jednak tych pojęć.

177 Po pierwsze, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon zarzucają Komisji, że nie uwzględniła okoliczności, iż wytyczne OECD w wersji z 1995 r. stanowią, że strona posiadająca wartości niematerialne i prawne nie jest zasadniczo stroną testowaną w celu zastosowania TMMN. W tym względzie Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podkreślają fakt, że LuxSCS posiadał wyjątkowe i cenne wartości niematerialne i prawne. Technologia udostępniona przez LuxSCS odegrała kluczową rolę w rozwoju działalności grupy Amazon w Europie. Owe wartości niematerialne i prawne były niezbędne dla całej działalności grupy Amazon w Europie. Ponadto Wielkie Księstwo Luksemburga podkreśla, że przyznając LuxOpCo licencję na wartości niematerialne i prawne, LuxSCS umożliwił LuxOpCo korzystanie z działalności rozwojowej prowadzonej przez ATI i A 9 w Stanach Zjednoczonych i pozwolił tej spółce na korzystanie w optymalny sposób z tych wartości. W konsekwencji LuxOpCo powinno wypłacić wynagrodzenie LuxSCS nie tylko za jego wkład, ale również pośrednio podmiotom amerykańskim grupy Amazon za ich wkład.

178 Po drugie, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują stanowisko Komisji polegające na dokonaniu rozróżnienia między funkcjami zwanymi „aktywnymi” i funkcjami zwanymi „pasywnymi” oraz na uwzględnieniu jedynie tych ostatnich funkcji do celów analizy funkcjonalnej. W tym względzie zarzucają też Komisji, że przy analizie funkcji nie uwzględniła okoliczności, iż LuxSCS udostępnił LuxOpCo wartości niematerialne i prawne w ramach transakcji między podmiotami powiązanymi. Amazon dodaje, że udostępnienie wartości niematerialnych i prawnych poprzez udzielenie LuxOpCo licencji stanowi wykorzystywanie tych wartości przez LuxSCS, jak postuluje pkt 6.32 wytycznych OECD w wersji z 2017 r.

179 Po trzecie, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podnoszą, że LuxSCS – wbrew temu, co twierdzi Komisja – pełnił wyjątkowe i wartościowe funkcje. W tym kontekście wskazują w szczególności, że poprzez swój udział w UPK LuxSCS przyczyniał się do ciągłego rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, nawet jeśli nie zatrudniał pracowników. Zdaniem Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona wkład podmiotów amerykańskich ATI i A 9, a mianowicie ciągły rozwój i ciągłe ulepszanie praw własności intelektualnej, należy przypisać LuxSCS lub uznać za część wkładu LuxSCS. Ich zdaniem LuxSCS pełnił tym samym „wyjątkowe i wartościowe” funkcje, które uzasadniają uznanie go za najbardziej złożoną stronę transakcji. Amazon podnosi ponadto, że okoliczność, czy LuxSCS miał zdolność do prowadzenia w pełni samodzielnie przedsiębiorstwa handlu elektronicznego, bez udzielenia licencji na wartości niematerialne i prawne innemu podmiotowi, jest bez znaczenia dla oceny wyjątkowego charakteru jego funkcji.

180 Komisja kwestionuje te argumenty.

181 Komisja podkreśla fakt, że LuxSCS jedynie „biernie” posiadał wartości niematerialne i prawne i że nie wykorzystywał ich w rzeczywistości. Sama własność wyjątkowych i cennych wartości niematerialnych i prawnych nie wystarczy, by uznać, że ów podmiot jest złożony. W niniejszej sprawie nie wystarczy ona również do uzasadnienia przypisania LuxSCS prawie wszystkich zysków osiągniętych przez LuxOpCo, nawet jeśli LuxOpCo nie mogło wykonywać którejkolwiek działalności bez dostępu do wartości niematerialnych i prawnych. Po zawarciu umowy licencyjnej LuxSCS nie był już uprawniony do korzystania z aktywów ani nie miał zdolności w tym zakresie. Jedynie LuxOpCo wykorzystywało wartości niematerialne i prawne w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. W tym kontekście Komisja przypomina też, że LuxSCS nie miał pracowników i nie był zdolny do wykonywania funkcji związanych z rozwojem, ulepszaniem i wykorzystywaniem wartości niematerialnych i prawnych.

182 Co więcej, zdaniem Komisji Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon niesłusznie powołują się na wkłady podmiotów z grupy Amazon mających siedzibę w Stanach Zjednoczonych (zob. pkt 179 powyżej), ponieważ umowa licencyjna nie dotyczy tych podmiotów i działają one niezależnie od LuxSCS. Tak więc ewentualna funkcja tych podmiotów związana z wartościami niematerialnymi i prawnymi, okoliczność, że Amazon.com udzielał wskazówek LuxSCS lub LuxOpCo, czy też cechy umowy przystąpienia i UPK są pozbawione znaczenia dla celów analizy funkcjonalnej LuxSCS. Tak więc nie można przypisać LuxSCS funkcji w zakresie rozwoju wykonywanych przez ATI i A 9, ponieważ różne strony UPK działają na własny rachunek i na własne ryzyko. Komisja podnosi, że umowa przystąpienia i UPK ustalały już w każdym razie wynagrodzenie wolnorynkowe za funkcje wykonywane przez ATI i A 9 w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi. Żadna inna transakcja wewnątrz grupy pomiędzy podmiotami amerykańskimi i LuxOpCo w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi, której istnienia nie wykazały w żadnym razie ani Wielkie Księstwo Luksemburga, ani Amazon, nie może uzasadniać wypłaty zysków rezydualnych LuxOpCo na rzecz LuxSCS.

183 W tym względzie w pierwszej kolejności należy przypomnieć, że – jak wskazano już w pkt 166 powyżej – zgodnie z pkt 3.43 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. „przedsiębiorstwem powiązanym, do którego stosuje się transakcyjną metodę marży netto, powinno być przedsiębiorstwo, w odniesieniu do którego można zidentyfikować wiarygodne dane na temat transakcji, które są w największym stopniu porównywalne”, i „oznacza to często dokonanie wyboru przedsiębiorstwa powiązanego, które jest najmniej złożone spośród przedsiębiorstw, których dotyczyła transakcja, i które nie posiada wyjątkowych i cennych wartości niematerialnych i prawnych”. Pojęcia „wyjątkowych” lub „cennych aktywów” nie wyjaśniono wyraźnie w wytycznych OECD w wersji z 1995 r.

184 Z pkt 3.43 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. wynika, że wytyczne te zalecały nietraktowanie strony posiadającej wyjątkowe i cenne aktywa jako strony testowanej na potrzeby stosowania TMMN, lecz wybranie raczej innego podmiotu będącego stroną transakcji między podmiotami powiązanymi. Logika leżąca u podstaw wspomnianego pkt 3.43 to logika, zgodnie z którą co do zasady trudniej jest znaleźć wiarygodne porównywalne elementy w celu zbadania strony transakcji między podmiotami powiązanymi, która posiada wyjątkowe i cenne wartości niematerialne i prawne. Takie rozumienie wynika również z pkt 6.26 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. Zgodnie z tym punktem w przypadku dóbr niematerialnych o dużej wartości trudne może być zidentyfikowanie porównywalnych transakcji pomiędzy niepowiązanymi przedsiębiorstwami. Z tego samego punktu wynika, że określenie porównywalnych elementów jest trudniejsze ze względu na samo posiadanie wyjątkowych lub cennych wartości niematerialnych i prawnych. Należy zauważyć, że pkt 6.26 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. opiera się na założeniu, zgodnie z którym wartości niematerialne i prawne można uznać za „wyjątkowe”, jeżeli nie ma porównania z tymi wartościami. Wartości niematerialne i prawne są „cenne”, jeżeli pozwalają na uzyskanie znacznych przychodów. Ponadto należy stwierdzić, że rozumienie to odpowiada definicji pojęcia zawartej w pkt 6.17 wytycznych OECD w wersji z 2017 r. Z punktu tego wynika, że „wyjątkowe i cenne wartości niematerialne i prawne” to te, po pierwsze, które nie są porównywalne z wartościami niematerialnymi i prawnymi wykorzystywanymi przez strony

potencjalnie porównywalnych transakcji, a po drugie, których wykorzystanie w transakcjach powinno przynieść przyszłe korzyści gospodarcze większe niż korzyści, które można by osiągnąć w braku wspomnianych wartości niematerialnych i prawnych.

185 W niniejszej sprawie, po pierwsze, bezsporne jest, że LuxSCS posiadał prawa do wartości niematerialnych i prawnych grupy Amazon w Europie i że udostępnił te wartości LuxOpCo na podstawie umowy licencyjnej.

186 W tym względzie w uzupełnieniu informacji wskazanych w pkt 4 i 5 powyżej należy zaznaczyć, że na mocy zawartej między ATI a LuxSCS w dniu 1 stycznia 2005 r. umowy przeniesienia, która jest jednym z elementów składowych umowy przystąpienia, na LuxSCS przeniesiono własność części tych wartości (zob. pkt 3.1 i 3.2 tej umowy), a mianowicie, między innymi i zasadniczo, nazwy domen internetowych w Europie, takie jak amazon.co.uk, amazon.fr i amazon.de.

187 Następnie na podstawie umowy licencyjnej zawartej pomiędzy ATI a LuxSCS w dniu 1 stycznia 2005 r. LuxSCS otrzymał prawo do wykorzystywania w Europie większości wartości niematerialnych i prawnych grupy Amazon istniejących wcześniej w 2005 r., czyli technologii, wynalazków, patentów, znaków towarowych, praw związanych z klientami itd., przy czym to prawo licencyjne LuxSCS nie było prawem wyłącznym.

188 Ponadto zgodnie z pkt 6.2 lit. a) i pkt 6.3 lit. a) UPK LuxSCS posiadał niewyłączną licencję na rozwinięte po 2005 r. prawa własności intelektualnej A 9 i ATI oraz przysługiwała mu własność rozwiniętych po 2005 r. praw pochodnych wartości niematerialnych i prawnych, do których uprawniony był LuxSCS.

189 Wreszcie, LuxSCS zawarł też umowy licencyjne i przeniesienia dotyczące praw własności intelektualnej (Intellectual Property Assignment and License Agreement) z europejskimi spółkami powiązanymi, na mocy których LuxSCS otrzymał zgłoszone znaki towarowe i prawa własności intelektualnej do europejskich stron internetowych, które były w posiadaniu owych spółek powiązanych.

190 Tak więc wartości niematerialne i prawne, do których LuxSCS był uprawniony, obejmowały trzy kategorie własności intelektualnej: technologię, marketingowe wartości niematerialne i prawne oraz dane dotyczące klientów. Technologia zawierała kompletny wachlarz obejmujący wszystkie aspekty działalności grupy Amazon, a w szczególności technologie dla platformy oprogramowania tej grupy, wygląd strony internetowej, katalog, przetwarzanie zamówień, logistykę, funkcje wyszukiwania i nawigacji, obsługę klienta oraz funkcje personalizacji.

191 Po drugie, należy zauważyć, że wprawdzie Komisja twierdzi, iż LuxSCS nie pełnił „wyjątkowych i wartościowych funkcji” związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi, nie kwestionuje ona jednak okoliczności, że wartości niematerialne i prawne posiadane przez LuxSCS i udostępnione LuxOpCo w ramach transakcji między podmiotami powiązanymi były „wyjątkowe i cenne”.

192 W szczególności Komisja nie zakwestionowała w sposób poparty dowodami twierdzenia Amazona, zgodnie z którym technologia była wyjątkowa, ponieważ nie było porównywalnych technologii, i zgodnie z którym odgrywała ona istotną rolę w różnych aspektach działalności handlowej grupy Amazon w Europie, a zatem umożliwiała uzyskiwanie znacznych przychodów. Ponadto należy zauważyć, że – jak twierdzi Amazon – nie podważa się faktu, iż działalność handlowa grupy nie mogłaby osiągnąć takiej skali i takiego sukcesu w Europie – jak również w innych regionach świata – bez tej technologii. Przekonujące jest również twierdzenie Wielkiego Księstwa Luksemburga, zgodnie z którym grupa Amazon oparła się w rozpatrywanym okresie na technologii, która stanowiła „istotę [jej] »business model«” (modelu biznesowego), jako konkurencyjnym elemencie odróżniającym w tym znaczeniu, że to właśnie ta technologia stanowiła wyjątkowy i cenny wkład, który umożliwił (i nadal umożliwia) grupie Amazon dalsze konkurowanie w wysoce konkurencyjnym środowisku charakteryzującym się niewielkimi marżami. Ponadto z motywu 338 zaskarżonej decyzji wynika, że

nawet część konkurentów grupy Amazon przyznaje, iż ze względu na „bardzo agresywną strategię inwestowania w technologię" platforma sprzedaży detalicznej grupy Amazon „stanowi dziś przewagę konkurencyjną, której ciężko dorównać". Co się tyczy technologii, chodzi zatem o aktywa, w przypadku których nie ma porównania.

193 Ponadto należy podkreślić w tym względzie, że nie ma potrzeby badania argumentów Komisji zmierzających do wykazania, że sama technologia nie była wystarczająca do prowadzenia działalności handlowej grupy Amazon w Europie i że funkcje LuxOpCo wykonywane przez ludzi również były ważne. Argumenty te – przy założeniu, że są zasadne – nie podważają bowiem stwierdzenia, zgodnie z którym technologia odgrywała istotną rolę w działalności handlowej grupy Amazon w Europie, w związku z czym stanowiła wyjątkowe i cenne aktywa.

194 Co się tyczy znaków towarowych zarejestrowanych w Europie, należy stwierdzić, że z akt sprawy nie wynika, by w dniu przeniesienia na LuxSCS tych aktywów, które korzystały już z międzynarodowej renomy grupy Amazon, na rynku europejskim istniały porównywalne aktywa. Należy zatem uznać, że wspomniane znaki towarowe były wyjątkowe. Bezsporne jest, że ich wykorzystanie pozwoliło na uzyskanie znacznych przychodów w Europie. Znaki te były więc również „cenne". Co się tyczy danych dotyczących klientów, nie miały one porównywalnego odpowiednika i umożliwiały osiągnięcie znacznych zysków. Należy zatem uznać, że owe wartości niematerialne i prawne również były wyjątkowe i cenne.

195 W tych okolicznościach, biorąc pod uwagę pkt 3.43 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. oraz fakt, że wartości niematerialne i prawne grupy Amazon, a w szczególności technologia, stanowiły wyjątkowe i cenne aktywa wykorzystywane przez LuxSCS w ramach transakcji między podmiotami powiązanymi, nie można zarzucać luksemburskim organom podatkowym, że uznały, podobnie jak autorzy sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r., iż zgodnie z wytycznymi OECD w wersji z 1995 r. prawidłowe było wybranie innej niż LuxSCS spółki jako strony testowanej. Ponadto chociaż – jak zasugerowała Komisja w przypisie 681 zaskarżonej decyzji – zgodnie z wytycznymi OECD w wersji z 2017 r. bierny posiadacz nie może być najbardziej złożoną stroną, a zatem może być stroną testowaną w ramach stosowania TMMN, należy stwierdzić, że nie miało to miejsca w rozpatrywanym okresie, który należy zbadać w niniejszej sprawie jedynie w świetle wytycznych OECD w wersji z 1995 r.

196 W pkt 83 odpowiedzi na skargę w sprawie T-318/18 Komisja zdaje się podkreślać fakt, że zgodnie z pkt 3.43 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. wybór strony testowanej jedynie „często" będzie oznaczał wybór przedsiębiorstwa powiązanego, „które jest najmniej złożone spośród przedsiębiorstw, których dotyczyła transakcja, i które nie posiada wyjątkowych i cennych wartości niematerialnych i prawnych", przy czym jej zdaniem nie chodzi w tym względzie o zasadę absolutną. W zakresie, w jakim Komisja twierdzi, że zasada zawarta w pkt 3.43 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. nie jest zasadą absolutną, lecz zasadą, którą można odrzucić, jeżeli uzasadniają to szczególne okoliczności związane z transakcją między podmiotami powiązanymi, należy stwierdzić, że Komisja nie wyjaśniła w zaskarżonej decyzji, dlaczego zalecenie to trzeba odrzucić w niniejszej sprawie. Komisja nie wykazała, że luksemburskie organy podatkowe powinny były odejść od zasady zawartej w pkt 3.43 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. ze względu na szczególny charakter rozpatrywanej w niniejszej sprawie transakcji między podmiotami powiązanymi, czyli umowy licencyjnej.

197 W drugiej kolejności należy stwierdzić w każdym razie, że Komisja błędnie uznała, iż oprócz funkcji związanych z zachowaniem własności intelektualnej LuxSCS nie pełnił żadnej „aktywnej i kluczowej [istotnej]" funkcji w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi (zob. motyw 420 zaskarżonej decyzji) ani „żadnej aktywnej i kluczowej funkcji" związanej z wartościami niematerialnymi i prawnymi (zob. motyw 548 owej decyzji), ani też „żadnej funkcji zwiększającej wartość wartości niematerialnych i prawnych" (zob. motyw 526 wspomnianej decyzji).

198 Po pierwsze, co się tyczy dokonanego przez Komisję rozróżnienia między tak zwanym „biernym” posiadaniem (motywy 418 i 430 zaskarżonej decyzji) a „czynnym” posiadaniem wartości niematerialnych i prawnych, a także między funkcjami „aktywnymi” i „biernymi” (motyw 548 zaskarżonej decyzji), należy stwierdzić, podobnie jak Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon, że wytyczne OECD mające zastosowanie w niniejszej sprawie nie przewidują takiego rozróżnienia.

199 Wytyczne OECD w wersji z 1995 r. ograniczają się bowiem do wskazania w pkt 1.20, że co do zasady przy ustalaniu, czy wynagrodzenie określone w ramach transakcji między podmiotami powiązanymi ma charakter wolnorynkowy, należy zbadać, czy wynagrodzenie to odpowiada „funkcjom pełnionym przez każde przedsiębiorstwo”, i „porównać pełnione przez strony funkcje”.

200 Oczywiście nie jest wykluczone, że pkt 1.20 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. można by interpretować w ten sposób, iż termin „pełnione” odnosi się do tak zwanych funkcji „aktywnych”.

201 Jednakże z pkt 1.20 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. nie wynika jasno, że do celów analizy funkcjonalnej stron transakcji można brać pod uwagę jedynie funkcje „aktywne”. Z tego punktu nie wynika też, że podmiotu nie można uznać za „wykonujący” lub „pełniący” funkcje, jeżeli posiada on pewne aktywa i poprzestaje na finansowaniu na przykład ich rozwoju lub ulepszania.

202 Ponadto należy podkreślić, że zgodnie z pkt 1.22 wytycznych OECD „interesujące i użyteczne przy ustalaniu i porównywaniu pełnionych funkcji może być uwzględnienie aktywów, które są lub będą wykorzystywane”, i że „należy w tym względzie rozważyć rodzaj wykorzystywanych aktywów (fabryki, wyposażenie, składniki niematerialne itp.) oraz właściwości tych aktywów (wiek, wartość rynkową, lokalizację, istnienie praw własności przemysłowej itp.)”. Innymi słowy, w celu zbadania pełnionych funkcji zaleca się uwzględnienie faktu, że spółka udostępnia aktywa w ramach transakcji między podmiotami powiązanymi. Wynika z tego zatem, że – wbrew temu, co twierdzi Komisja – udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych powinno być brane pod uwagę w celu zbadania funkcji pełnionych lub wykonywanych przez stronę transakcji wewnątrz grupy, zaś rozróżnienie między funkcjami „aktywnymi” i „biernymi” nie ma znaczenia.

203 Po drugie, zakładając nawet, że Komisja rzeczywiście mogła dokonać rozróżnienia między funkcjami „aktywnymi” i „biernymi”, uznała ona błędnie, jak wynika z motywu 420 zaskarżonej decyzji, że LuxSCS był zwykłym biernym posiadaczem wartości niematerialnych i prawnych, że poprzestał na zachowaniu tych wartości i że nie można mu przypisać żadnej innej aktywnej funkcji.

204 Z jednej strony Komisja nie wzięła pod uwagę faktu, że LuxSCS rzeczywiście korzystał z rzeczonych wartości, udostępniając je LuxOpCo w zamian za opłatę uiszczaną na podstawie umowy licencyjnej.

205 Bezsporne jest bowiem, że zgodnie z umową licencyjną LuxSCS udzielił LuxOpCo licencji na wszystkie wartości niematerialne i prawne Amazona na terytorium europejskim. Umowa ta dotyczyła nie tylko wszystkich wartości niematerialnych i prawnych określonych w umowie przystąpienia i UPK, ale również wartości niematerialnych i prawnych, a w szczególności znaków towarowych, które spółka ta otrzymała w 2006 r. od europejskich spółek powiązanych, a także wynikających z nich praw pochodnych. Fakt udzielenia LuxOpCo licencji na wartości niematerialne i prawne w zamian za uiszczaną opłatę stanowi korzystanie z tych wartości, co jest równoznaczne z pełnieniem aktywnej funkcji.

206 Owo korzystanie odpowiada wykorzystywaniu wartości niematerialnych i prawnych rozumianemu jako wykorzystywanie przez LuxSCS, którego domniemany brak Komisja podnosi w motywach 430–432 zaskarżonej decyzji.

207 Korzystanie przez LuxSCS z wartości niematerialnych i prawnych poprzez ich udostępnienie LuxOpCo w ramach umowy licencyjnej spełnia również kryterium zasugerowane przez Komisję w pkt 83 jej odpowiedzi na skargę w sprawie T-318/18. Zgodnie z tym kryterium zawartą w pkt 3.43 wytycznych

OECD w wersji z 1995 r. zasadę, o której mowa w pkt 183 i 184 powyżej, stworzyli autorzy tych wytycznych, „wychodząc z założenia, że stroną transakcji między podmiotami powiązanymi, która posiada cenne wartości niematerialne i prawne, jest […] strona, która wykorzystuje je […] w ramach pełnienia aktywnych funkcji związanych z tą transakcją”. W tym względzie, bez potrzeby ustalania, czy Komisja zasadnie uznała, że ten punkt należy interpretować w ten sposób, iż wymaga on pewnego wykorzystania wartości niematerialnych i prawnych, należy stwierdzić, że fakt udostępnienia LuxOpCo przez LuxSCS wartości niematerialnych i prawnych w ramach umowy licencyjnej stanowi wykorzystywanie w rozumieniu przyjętym przez Komisję.

208 Z drugiej strony należy zauważyć, że LuxSCS przyczynił się do rozwoju wartości niematerialnych i prawnych poprzez swój udział finansowy na podstawie UPK. W tym kontekście należy przypomnieć, że – jak wskazano już w pkt 4 tiret drugie zdanie ostatnie powyżej – LuxSCS miał pokrywać swój roczny udział w kosztach związanych z programem rozwoju UPK.

209 Należy podkreślić w tym względzie, że z wytycznych OECD w wersji z 1995 r. nie wynika, by udziału finansowego w umowie o podziale kosztów nie można było uznać za prawdziwy udział w rozwoju aktywów będących przedmiotem takiej umowy. Przeciwnie, z pkt 8.15 wytycznych OECD w wersji z 1995 r., który wskazuje w odniesieniu do umów o podziale kosztów, że „[p]rawdopodobnie trudno jest określić względną wartość wkładu każdego uczestnika, chyba że wszystkie wkłady zostają w całości wpłacone w gotówce”, wynika, że wkład finansowy na poczet takiej umowy o podziale kosztów może faktycznie stanowić ważny i wartościowy wkład, a zatem bez względu na to, czy podmiot wnoszący wkład finansowy wnosi również wkłady innego rodzaju. W niektórych bowiem przypadkach nie jest wykluczone, że wkład finansowy na poczet transakcji wewnątrz grupy może stanowić jedyny motor (handlowego) sukcesu transakcji.

210 Ponadto na podstawie pkt 6.3 lit. b) i pkt 6.4 UPK w zamian za swój udział w kosztach LuxSCS stawał się współwłaścicielem wraz z A 9 części wartości niematerialnych i prawnych, które stale rozwijano i ulepszano w Stanach Zjednoczonych. Efekty owego rozwoju i owych ulepszeń LuxSCS stale udostępniał LuxOpCo na podstawie umowy licencyjnej, wobec czego wolno uznać, iż z punktu widzenia LuxOpCo można było je przypisać LuxSCS, a nie podmiotom amerykańskim. W ramach umowy licencyjnej efekty rozwoju i ulepszeń wartości niematerialnych i prawnych przypisuje się LuxSCS.

211 Z powyższego wynika zatem, że Komisja błędnie uznała w motywie 429 zaskarżonej decyzji, iż „za jedyne funkcje, które rzeczywiście mogła pełnić spółka LuxSCS […], można uznać funkcje związane z zachowaniem własności prawnej wartości niematerialnych i prawnych”. Z jednej strony zastosowane przez Komisję kryterium dotyczące rozróżnienia między funkcjami aktywnymi i biernymi jest bez znaczenia. Z drugiej strony, nawet gdyby należało przyjąć to kryterium, trzeba stwierdzić, że LuxSCS udostępnił LuxOpCo wartości niematerialne i prawne oraz przyczynił się do ich rozwoju poprzez swój wkład finansowy na poczet UPK. Komisja powinna była uwzględnić te funkcje w analizie funkcjonalnej LuxSCS, a także w celu dokonania wyboru strony testowanej.

212 Wniosku tego nie podważają pozostałe argumenty podniesione przez Komisję.

213 Po pierwsze, nie można uwzględnić oceny dokonanej przez Komisję w motywach 420 i 421 zaskarżonej decyzji i powtórzonej w niniejszej skardze (zob. pkt 181 powyżej), zgodnie z którą spółka LuxSCS „nie mogła […] pełnić żadnej aktywnej i kluczowej [istotnej] funkcji związanej z […] rozwojem, ulepszaniem i wykorzystywaniem [wartości niematerialnych i prawnych] oraz zarządzaniem tymi wartościami”, ponieważ spółka ta „nie była już uprawniona do wykorzystywania do celów gospodarczych wartości niematerialnych i prawnych w ramach europejskiej działalności [grupy] Amazon[…]”.

214 Komisja oparła bowiem tę ocenę na powtórzonym wielokrotnie w zaskarżonej decyzji twierdzeniu, że LuxOpCo otrzymało od LuxSCS „nieodwołalną" i „wyłączną" licencję (zob. na przykład motywy 116, 419, 431, 438, 442 i 450 zaskarżonej decyzji), co pozbawiło LuxSCS wszelkiej możliwości wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych.

215 Wystarczy przypomnieć w tym względzie, że fakt udzielenia licencji w zakresie wartości niematerialnych i prawnych stanowi już ich wykorzystywanie.

216 Po drugie, wspomnianego w pkt 211 powyżej wniosku nie podważa dokonana przez Komisję w motywie 421 zaskarżonej decyzji i powtórzona w ramach niniejszej skargi ocena (zob. pkt 181 powyżej), zgodnie z którą LuxSCS nie był zdolny pełnić funkcji, ponieważ nie miał pracowników.

217 W tym względzie należy zauważyć, że – wbrew temu, co twierdzi Komisja – okoliczność, czy LuxSCS miał zdolność do w pełni samodzielnego prowadzenia przedsiębiorstwa handlu elektronicznego, jest bez znaczenia dla oceny funkcji LuxSCS związanych z wykorzystywaniem wartości niematerialnych i prawnych. Jak wskazano bowiem w pkt 204 powyżej, LuxSCS rzeczywiście wykorzystywał wartości niematerialne i prawne, udzielając na nie licencji spółce LuxOpCo.

218 Ponadto wbrew temu, co twierdzi Komisja, LuxSCS nie musiał mieć własnych pracowników, aby przyczyniać się do ciągłego rozwoju wartości niematerialnych i prawnych. LuxSCS przyczyniał się bowiem do tego rozwoju poprzez swój udział finansowy w UPK.

219 Po trzecie, wniosku, o którym mowa w pkt 211 powyżej, nie podważa argument Komisji, zgodnie z którym wkład finansowy LuxSCS w rozwój wartości niematerialnych i prawnych był całkowicie sztuczny, ponieważ finansowanie rozwoju tychże wartości pochodziło z rachunków LuxOpCo, co oznacza, że LuxOpCo pełniło wszystkie funkcje powierzone LuxSCS na podstawie UPK.

220 Pochodzenie kapitału wykorzystywanego przez LuxSCS do wypełniania zobowiązań finansowych ciążących na tej spółce na podstawie UPK, a zatem okoliczność, że ów kapitał pochodził z opłaty uiszczanej przez LuxOpCo, jest bowiem bez znaczenia. Wytyczne OECD w wersji z 1995 r. nie wymagają, aby inwestowany kapitał pochodził z konkretnego źródła. Nie jest wykluczone, by kapitał ten miał swoje źródło w opłacie, takiej jak przedmiotowa opłata, lub pochodził z innego źródła dochodów, na przykład z pożyczki.

221 W każdym razie bezsporne jest, że LuxSCS posiadał, poza dochodami uzyskanymi z opłaty, kapitał własny. Jak podniosło Wielkie Księstwo Luksemburga, LuxSCS mógł pokryć straty poniesione w pierwszych latach działalności bez udziału LuxOpCo właśnie dzięki kapitałowi własnemu. W 2006 r. kwota opłaty uiszczanej przez LuxOpCo na rzecz LuxSCS była zresztą znacznie niższa od płatności dokonywanych przez LuxSCS na podstawie umowy przystąpienia i UPK.

222 W trzeciej kolejności Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują dokonaną przez Komisję w szczególności w motywach 407 i 547 zaskarżonej decyzji ocenę, zgodnie z którą LuxSCS nie można uznać za podmiot pełniący „wyjątkowe i wartościowe" funkcje (zob. w szczególności motywy 407 i 547 zaskarżonej decyzji).

223 Jeśli chodzi o pojęcie „wyjątkowych i wartościowych funkcji", należy podkreślić, że wytyczne OECD w wersji z 1995 r. nie używają tego pojęcia. Jedynie wyrażenie „wyjątkowe i cenne aktywa" zostało wielokrotnie użyte, w szczególności w sekcjach dotyczących TMMN i metody podziału zysków, najczęściej w kontekście wartości niematerialnych i prawnych (rozwoju lub własności) (zob. na przykład pkt 1.8, 3.19, 3.43, i 6.26 tych wytycznych).

224 Natomiast dopiero w wersji wytycznych OECD z 2017 r., które nie mają zastosowania w niniejszej sprawie, wspomina się wyraźnie o „wyjątkowych i wartościowych" funkcjach lub wkładach oraz dokonuje się rozróżnienia pomiędzy z jednej strony „wyjątkowymi i wartościowymi funkcjami"

a z drugiej strony „funkcjami rutynowymi”. Jak wskazano już w pkt 184 powyżej, pkt 6.17 wytycznych OECD w wersji z 2017 r. zawiera definicję pojęcia „wyjątkowe i cenne aktywa”. Natomiast o ile autorzy wytycznych OECD w wersji z 2017 r. posługują się często pojęciem „wyjątkowych i wartościowych funkcji”, o tyle nie przedstawiają oni żadnej definicji w tym względzie.

225 Strony główne wyjaśniły, co rozumieją przez „funkcje rutynowe” lub „funkcje bieżące”. Wielkie Księstwo Luksemburga wskazało na rozprawie, że dany podmiot pełni „funkcje rutynowe”, gdy wykonuje typowe funkcje, mianowicie funkcje, które mogłyby pełnić również inne przedsiębiorstwa. Chodzi zatem zasadniczo o funkcje, dla których można łatwo znaleźć porównanie. Z kolei Amazon podkreślił na rozprawie, że pojęcie „funkcji rutynowej” nie oznacza, że przedmiotowe funkcje nie są wartościowe, lecz że można je łatwo oszacować (w języku angielskim „benchmarked”) i wypłacić w zamian wynagrodzenie. Komisja nie zakwestionowała tego rozumienia. Z pkt 14 (przypis 18) odpowiedzi na skargę w sprawie T-318/18 wynika, że zdaniem Komisji wyrażenie „bieżące” odnosi się do funkcji, które nie są wyjątkowe i dla których istnieją elementy porównawcze na wolnym rynku. Podobnie w pkt 17 (przypis 21) odpowiedzi na skargę w sprawie T-816/17 Komisja zestawia funkcje „bieżące” z funkcjami, które „nie są wyjątkowe i wartościowe”.

226 W niniejszej sprawie nie ma potrzeby ustalania, czy Komisja mogła już sprawdzić wolnorynkowy charakter ceny, posługując się pojęciem „wyjątkowych i wartościowych funkcji”, na podstawie wytycznych OECD w wersji z 1995 r., ponieważ pojęcie to było już stosowane w okresie, w którym obowiązywały wytyczne OECD w wersji z 1995 r., i to nawet jeśli nie posługiwały się one wyraźnie tym pojęciem, lub czy kryterium związane z „wyjątkowymi i wartościowymi funkcjami” mogło być brane pod uwagę w tym celu dopiero po przyjęciu wytycznych OECD w wersji z 2017 r.

227 Strony główne nie zakwestionowały bowiem w żadnym razie istotnego charakteru tego kryterium, lecz zgadzają się, że kryterium to jest kluczowe dla ich argumentacji jako istotny parametr oceny ich sytuacji. W tym względzie należy zauważyć, że – podobnie jak w przypadku pojęcia „wyjątkowych i cennych aktywów” (zob. pkt 176 powyżej) – strony nie zadbały o zdefiniowanie wyrażenia „wyjątkowe i wartościowe funkcje”.

228 Co się tyczy znaczenia wyrażenia „wyjątkowe i wartościowe funkcje”, na wzór tego, co stwierdzono w pkt 184 powyżej, oraz biorąc pod uwagę rozumienie tego wyrażenia przyjęte przez strony (zob. pkt 225 powyżej), dla celów niniejszej sprawy należy przyjąć, że pojęcie „wyjątkowej funkcji” odnosi się do sytuacji, w której nie ma porównania dla określonej funkcji. Pojęcie „wartościowej funkcji” związane jest w szczególności z faktem, że omawiana funkcja pozwala na uzyskanie znacznych przychodów. W tym względzie należy stwierdzić, że o ile uznanie pewnej funkcji za „wyjątkową” wyklucza możliwość uznania tej samej funkcji za „rutynową” czy też „bieżącą”, o tyle to samo rozumowanie nie może mieć zastosowania w odniesieniu do pojęcia „wartościowej funkcji”. Istnieją również „funkcje rutynowe” lub „bieżące”, które pozwalają na uzyskanie znacznych przychodów i które z tego względu zasługują na uznanie ich za „wartościowe funkcje”.

229 W niniejszej sprawie z jednej strony, jak wskazano w pkt 191 powyżej, nie kwestionuje się okoliczności, że wartości niematerialne i prawne będące przedmiotem umowy licencyjnej były wyjątkowe i cenne.

230 Z drugiej strony LuxSCS nie tylko wykorzystywał owe wyjątkowe i cenne wartości niematerialne i prawne, do których był uprawniony, ale także przyczyniał się finansowo do ich rozwoju. W konsekwencji z okoliczności wskazanych w pkt 203–211 powyżej wynika, że Komisja powinna była uznać wszystkie funkcje LuxSCS związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi za wyjątkowe i wartościowe. W związku z tym zawarte w motywie 547 zaskarżonej decyzji twierdzenie, zgodnie z którym luksemburski organ podatkowy powinien był wymagać przeprowadzenia analizy funkcjonalnej wykazującej, że LuxSCS pełnił „wyjątkowe i wartościowe funkcje”, nie jest uzasadnione i z tego względu należy je odrzucić. W konsekwencji, biorąc pod uwagę funkcje i aktywa LuxSCS, wniosek Komisji, że LuxSCS należało uznać za stronę testowaną, nie jest przekonujący.

– *W przedmiocie ryzyka ponoszonego przez LuxSCS*

231 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podnoszą zasadniczo, że LuxSCS ponosił ryzyko związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi jako takimi, podczas gdy LuxOpCo ponosiło jedynie ryzyko związane z działalnością sprzedawcy detalicznego. LuxSCS ponosił ponadto ryzyko finansowe związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, ponieważ musiał wywiązać się ze spoczywającego na nim na podstawie umowy przystąpienia i UPK obowiązku uiszczenia na rzecz ATI i A 9 opłaty z tytułu przystąpienia i opłaty z tytułu UPK.

232 Komisja kwestionuje te argumenty.

233 Twierdzi ona w szczególności, że ani decyzje jedynego dyrektora LuxSCS, ani protokoły walnych zgromadzeń LuxSCS nie wspominają o kluczowych decyzjach dotyczących zarządzania ryzykiem. W rzeczywistości LuxSCS nie posiadał ani zdolności finansowej, ani zdolności operacyjnej do ponoszenia tego ryzyka. LuxSCS mógł ponosić koszty związane z umową przystąpienia i UPK wyłącznie dzięki finansowaniu pobieranemu corocznie w formie opłat uiszczanych przez LuxOpCo w ramach umowy licencyjnej, wobec czego kapitał LuxSCS nigdy nie był narażony na ryzyko. Co więcej, LuxSCS skorzystał z istotnego pierwotnego dokapitalizowania przez spółkę dominującą, które pokryło płatność z tytułu przystąpienia. W każdym razie LuxSCS przeniósł na podstawie umowy licencyjnej na LuxOpCo ryzyko finansowe. W związku z tym ryzyko ponoszone przez LuxSCS było teoretyczne, ponieważ LuxSCS miał możliwość rozwiązania umowy licencyjnej i udzielenia licencji innej powiązanej lub niezależnej stronie. Ryzyko finansowe LuxSCS było również teoretyczne dlatego, że jego udział finansowy w UPK był finansowany z opłaty uiszczanej przez LuxOpCo, a kwota płatności z tytułu UPK była skorelowana z przychodami LuxOpCo.

234 W tym względzie należy przede wszystkim zauważyć, że ponieważ LuxSCS uzyskał pełne prawo własności części wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z pkt 3.1 umowy przeniesienia zawartej z ATI w dniu 1 stycznia 2005 r., ponosił on całe ryzyko związane z istnieniem wartości niematerialnych i prawnych jako takich. Chodziło na przykład o takie ryzyko jak spór z osobą trzecią lub wygaśnięcie praw związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi. Jest to logiczną konsekwencją faktu, że LuxSCS był właścicielem tych wartości. Z punktu widzenia umowy licencyjnej zawartej z ATI w dniu 1 stycznia 2005 r. LuxSCS ponosił również ryzyko związane z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych przez amerykańskie podmioty ATI i A 9.

235 Ponieważ w rozpatrywanym okresie posiadał on licencję na pozostałą część wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w pkt 3.1 umowy licencyjnej zawartej z ATI w dniu 1 stycznia 2005 r., a także w pkt 6.1 i 6.2 UPK, LuxSCS ponosił ryzyko finansowe związane z tymi wartościami wykorzystywanymi w związku z jego udziałem w UPK. Konkretnie, podział kosztów między strony UPK był przewidziany w pkt 4 i 5 UPK. Na podstawie tych punktów UPK LuxSCS miał obowiązek ponoszenia kosztów związanych z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych. Chociaż podział kosztów zależał od części zysków osiągniętych w Europie w porównaniu z zyskami osiągniętymi na poziomie światowym, koszty jako takie były całkowicie niezależne od poziomu zysków osiągniętych w Europie. W tym względzie należy zauważyć, że gdyby koszty związane z rozwojem były wyższe niż opłata uiszczana przez LuxOpCo, to właśnie LuxSCS musiałby ponosić konsekwencje finansowe wynikające z tej różnicy. Tak więc gdyby LuxOpCo odnotowało straty lub niskie zyski, opłata nie wystarczyłaby na pokrycie kosztów stałych ponoszonych przez LuxSCS, czyli przede wszystkim płatności z tytułu umowy przystąpienia i UPK. Innymi słowy, LuxSCS ponosił ryzyko, że nie będzie miał wystarczających dochodów, aby dokonać płatności z tytułu przystąpienia i podziału kosztów przewidzianych w umowie przystąpienia i UPK.

236 Jeśli chodzi o wspomniane ryzyko finansowe, należy podkreślić, że pomimo niepopartego niczym twierdzenia przedstawionego przez Komisję na rozprawie instytucja ta nie wykazała, iż spoczywający na LuxSCS obowiązek dokonania płatności należnych z tytułu UPK był rzeczywiście ściśle skorelowany z uiszczeniem przez LuxOpCo kwoty opłaty. Przeciwnie, jak wskazała zresztą sama Komisja

w motywie 445 zaskarżonej decyzji, kwoty pobrane przez LuxSCS z tytułu opłaty nie odpowiadały bezpośrednio kwotom należnym od LuxSCS z tytułu UPK. Otóż w 2006 r. kwota opłaty uiszczonej przez LuxOpCo na rzecz LuxSCS była znacznie niższa od kwoty dokonanych przez LuxSCS płatności z tytułu przystąpienia i podziału kosztów.

237 Co się tyczy jeszcze ryzyka finansowego ponoszonego przez LuxSCS, Komisja nie była w stanie wykazać, że spółka ta nie dysponowała znacznymi funduszami własnymi. Jeśli chodzi o kapitał założycielski LuxSCS, który Komisja uznała w motywie 445 zaskarżonej decyzji za niemający znaczenia, bezsporne jest, że przynajmniej w 2006 r. to właśnie dzięki temu kapitałowi LuxSCS mógł pokryć straty poniesione w pierwszych latach swej działalności bez udziału LuxOpCo.

238 Wreszcie, prawdą jest, że zgodnie z pkt 2.3 i 9.2 umowy licencyjnej LuxOpCo miało obowiązek ochrony wartości niematerialnych i prawnych. Z jednej strony bowiem, zgodnie z pkt 2.3 tej umowy, LuxOpCo było zobowiązane do podjęcia wszelkich niezbędnych środków w celu ochrony praw LuxSCS do wartości niematerialnych i prawnych, a z drugiej strony zgodnie z pkt 9.2 owej umowy LuxOpCo miało obowiązek zapobieżenia – na własny koszt – wszelkim przypadkom nieuprawnionego wykorzystania wartości niematerialnych i prawnych oraz pociągnięcia do odpowiedzialności – również na własny koszt – za takie nieuprawnione wykorzystanie. LuxOpCo ponosiło zatem ryzyko związane z ochroną wartości niematerialnych i prawnych.

239 Niemniej jednak LuxSCS ponosił inne ryzyka związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi z racji swego udziału finansowego w UPK.

240 Z postanowień umowy licencyjnej nie wynika bowiem, że LuxSCS przeniósł na LuxOpCo ryzyko inne niż ryzyko wynikające z pkt 2.3 i 9.2 tej umowy, czyli ryzyko związane z obowiązkiem ochrony wartości niematerialnych i prawnych. Zatem wbrew temu, co sugeruje Komisja, umowa licencyjna nie zawiera żadnego postanowienia dotyczącego przeniesienia, jako takiego, na LuxOpCo całości ryzyka związanego z wartościami niematerialnymi i prawnymi LuxSCS. W szczególności umowa licencyjna nie zawiera żadnego postanowienia dotyczącego przeniesienia ryzyka związanego z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych.

241 Ponieważ przedstawiony przez Komisję w szczególności w motywie 438 zaskarżonej decyzji wniosek, zgodnie z którym LuxSCS przeniósł na LuxOpCo ryzyko związane z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych, zarządzaniem nimi i ich wykorzystywaniem, nie jest poparty postanowieniami umowy licencyjnej, ów wniosek nie zasługuje na przyjęcie.

242 Z powyższego wynika zatem, że Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon mają podstawy, by twierdzić, iż LuxSCS ponosił ryzyko związane z własnością i rozwojem wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych do prowadzenia działalności w Europie, w tym ryzyko finansowe związane z wykorzystywaniem tych wartości niematerialnych i prawnych, podczas gdy LuxOpCo ponosiło w zasadzie jedynie ryzyko związane ze swoją działalnością sprzedawcy detalicznego, a w szczególności ryzyko związane ze sprzedażą i usługami marketplace.

– Wniosek dotyczący analizy funkcjonalnej LuxSCS i wpływ tego wniosku na wybór tej spółki jako strony testowanej

243 Biorąc pod uwagę rozważania zawarte w pkt 162–242 powyżej, należy dokonać dwóch stwierdzeń.

244 W pierwszej kolejności nie można zgodzić się z przeprowadzoną przez Komisję analizą funkcjonalną LuxSCS. Komisja umniejszyła funkcje LuxSCS. Jeśli chodzi o wartości niematerialne i prawne, Komisja w szczególności nie uwzględniła faktu, że zarówno w świetle postanowień umownych, jak i okoliczności faktycznych LuxSCS udostępniał wartości niematerialne i prawne, które nie miały porównania na

rynku, w związku z czym były wyjątkowe i cenne. Zgodnie z wytycznymi OECD w wersji mającej zastosowanie w niniejszej sprawie okoliczność ta wystarczyła zasadniczo do stwierdzenia, że LuxSCS nie można było uznać za najmniej złożoną stronę, a zatem za stronę testowaną.

245 W każdym razie gdyby należało uznać, jak podnosi Komisja, że luksemburskie organy podatkowe powinny były wziąć pod uwagę „wyjątkowe i wartościowe funkcje", należy stwierdzić, że Komisja pominęła okoliczność, iż LuxSCS rzeczywiście wykorzystywał wartości niematerialne i prawne w ramach badanej transakcji między podmiotami powiązanymi. Udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych mających wartość szczytową odpowiadało pełnieniu wyjątkowej i wartościowej funkcji w ramach umowy licencyjnej (transakcji między podmiotami powiązanymi). Jak wynika z pkt 203–242 powyżej, LuxSCS pełnił szereg funkcji w ramach transakcji między podmiotami powiązanymi innych niż udostępnianie LuxOpCo wartości niematerialnych i prawnych. Komisja pominęła te funkcje, które można było uznać za wyjątkowe i wartościowe.

246 Komisja nie uwzględniła też należycie faktu, że zarówno w świetle postanowień umownych, jak i okoliczności faktycznych LuxSCS ponosił całe ryzyko związane z tymi wartościami i ich rozwojem w ramach umowy licencyjnej, i to niezależnie od tego, czy sam LuxSCS był kontrolowany przez podmioty amerykańskie oraz czy to właśnie LuxSCS technicznie rozwijał wartości niematerialne i prawne lub też czy ze względu na wkład finansowy LuxSCS rozwój własności intelektualnej był wynikiem wysiłków technicznych amerykańskich podmiotów ATI i A 9. W ten sposób Komisja zminimalizowała również opis ryzyka ponoszonego przez LuxSCS.

247 W tych okolicznościach nie można zarzucać luksemburskim organom podatkowym, że uznały, podobnie jak autorzy sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r., iż zgodnie z wytycznymi OECD w wersji z 1995 r. prawidłowe było wybranie innej niż LuxSCS spółki jako strony testowanej.

248 W drugiej kolejności w każdym razie, nawet gdyby należało zaakceptować twierdzenie Komisji, zgodnie z którym LuxSCS był zwykłym biernym posiadaczem wartości niematerialnych i prawnych, a nie spółką pełniącą aktywne funkcje związane z tymi wartościami, należy stwierdzić, że Komisja błędnie uznała, iż LuxSCS należy uznać za stronę testowaną.

249 Należy bowiem przypomnieć, że stroną testowaną jest co do zasady strona, w stosunku do której można zastosować TMMN w najbardziej wiarygodny sposób i w odniesieniu do której można znaleźć najbardziej wiarygodne elementy porównawcze.

250 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że Komisja nie wykazała, iż łatwiej było znaleźć przedsiębiorstwa porównywalne z LuxSCS niż przedsiębiorstwa porównywalne z LuxOpCo, ani okoliczności, że przyjęcie LuxSCS jako podmiotu testowanego umożliwiłoby uzyskanie bardziej wiarygodnych danych porównawczych.

251 Jak wynika z motywu 557 zaskarżonej decyzji, Komisja powinna była przyznać, gdy szukała odpowiedniej marży opłaty, że nie było porównywalnych elementów w przypadku LuxSCS.

252 Z powyższego wynika, że należy uwzględnić argumentację Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona, zgodnie z którą Komisja błędnie stwierdziła, iż LuxSCS trzeba było uznać za podmiot testowany do celów stosowania TMMN. Powyższe rozważania są wystarczające, aby uwzględnić całą argumentację zaprezentowaną przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon w odniesieniu do głównego stwierdzenia Komisji dotyczącego istnienia korzyści, i to bez konieczności przeprowadzania analizy funkcjonalnej LuxOpCo lub analizy kwestii, czy Komisja była uprawniona do odrzucenia metody PCN.

253 Jednakże w trosce o kompletność wywodu należy zaznaczyć, że ocenę Komisji dotyczącą istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE trzeba odrzucić również z powodów innych niż te związane z wyborem strony testowanej i analizą funkcjonalną LuxSCS, które to powody właśnie

omówiono. Tak więc nawet gdyby należało przyjąć nieuzasadniony wniosek Komisji, zgodnie z którym LuxSCS był stroną testowaną, mimo to argumentację Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona trzeba byłoby uwzględnić z podanych niżej powodów.

ii) W przedmiocie wynagrodzenia dla LuxSCS obliczonego przez Komisję na podstawie założenia, że był on stroną testowaną

254 W motywach 550–560 zaskarżonej decyzji Komisja próbowała zastosować TMMN, przyjmując LuxSCS jako stronę testowaną. Po przeprowadzeniu analizy Komisja stwierdziła w motywie 559 zaskarżonej decyzji, że „wynagrodzenie wolnorynkowe" dla LuxSCS na podstawie umowy licencyjnej powinno być równe sumie dwóch składników, a mianowicie, po pierwsze, kosztów przystąpienia oraz kosztów z tytułu UPK, poniesionych przez LuxSCS w związku z wartościami niematerialnymi i prawnymi bez marży, a po drugie, ogólnych kosztów operacyjnych poniesionych bezpośrednio przez LuxSCS w celu realizacji funkcji związanych z zachowaniem własności wartości niematerialnych i prawnych (zwanych dalej „kosztami zachowania własności"), powiększonych o 5% (zwane dalej „wynagrodzeniem LuxSCS"). W tym względzie należy zauważyć, że wynagrodzenie LuxSCS odpowiada w rzeczywistości opłacie, którą zdaniem Komisji LuxSCS powinien był pobrać od LuxOpCo.

255 W zastrzeżeniu drugim części drugiej zarzutu pierwszego i w części trzeciej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 oraz w zarzucie czwartym w sprawie T-318/18 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podnoszą zasadniczo, że nawet gdyby należało przyjąć, iż można było uznać LuxSCS za stronę testowaną w ramach TMMN (quod non), Komisja popełniła inne błędy przy stosowaniu TMMN. Obliczenie dokonane przez Komisję w celu ustalenia „wynagrodzenia wolnorynkowego" dla LuxSCS, czyli opłaty należnej od LuxOpCo na rzecz LuxSCS, nie jest bowiem przekonujące.

256 Należy rozważyć tę argumentację, biorąc pod uwagę dwa składniki wyróżnione przez Komisję (zob. pkt 254 powyżej).

– *W przedmiocie pierwszego składnika opłaty należnej LuxSCS (koszty przystąpienia i koszty UPK)*

257 Co się tyczy pierwszego składnika opłaty należnej LuxSCS (zob. pkt 254 powyżej), Wielkie Księstwo Luksemburga podnosi w ramach zastrzeżenia pierwszego części drugiej zarzutu pierwszego, że opłata uiszczana przez LuxOpCo na rzecz LuxSCS powinna odzwierciedlać nie tylko koszty rozwoju, lecz również wartość omawianych wartości niematerialnych i prawnych. Wartość ta nie jest skorelowana z tymi kosztami, a zatem z płatnościami dokonanymi przez LuxSCS z tytułu UPK. W pkt 73 skargi oraz w pkt 32 i następnych repliki w sprawie T-318/18 Amazon podnosi zasadniczo to samo zastrzeżenie. Ponadto zdaniem Wielkiego Księstwa Luksemburga koszty związane z UPK i umową przystąpienia, które stanowią świadczenie wzajemne za udostępnienie przez LuxSCS wartości niematerialnych i prawnych w umowie licencyjnej, powinny były zostać uwzględnione w kosztach, do których stosuje się marżę.

258 Komisja nie zgadza się z tymi argumentami.

259 Utrzymuje ona, że celem umowy o podziale kosztów takiej jak UPK jest podział kosztów związanych z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych, a nie osiągnięcie zysku operacyjnego z działalności europejskiej. ATI i A 9 nie powinny zatem otrzymać żadnej części zysków osiągniętych z działalności handlowej w Europie poza zwrotem kosztów przystąpienia oraz kosztów z tytułu UPK. Tak więc Komisja słusznie określiła w zaskarżonej decyzji wynagrodzenie LuxSCS jako obejmujące zwrot płatności z tytułu przystąpienia i kosztów rozwoju UPK. Komisja przypomina w tym kontekście, że jej zdaniem przyczyna istnienia LuxSCS miała charakter czysto podatkowy. Umowy licencyjnej nie zawarły bezpośrednio podmioty amerykańskie i LuxOpCo, lecz LuxSCS i LuxOpCo w celu uniknięcia opodatkowania opłat w Stanach Zjednoczonych. Gdyby LuxSCS nie istniał, ATI i A 9 zawarłyby z LuxOpCo umowę o podziale kosztów (a nie umowę licencyjną), w związku z czym jedynie LuxOpCo

musiałoby uiszczać płatności. Ponadto działalność LuxSCS ograniczała się do zwykłego posiadania wartości niematerialnych i prawnych. LuxSCS nie pełnił sam bezpośrednio funkcji w zakresie rozwoju własności intelektualnej, a zatem nie powinien był pobierać wynagrodzenia z tego tytułu. Nie odgrywał on żadnej roli w wykorzystaniu lub rozwoju wartości niematerialnych i prawnych ani nie sprawował żadnej kontroli nad tymi funkcjami w zakresie rozwoju i nad związanym z tym ryzykiem. Zdaniem Komisji nie należało zatem stosować marży do kosztów przystąpienia i kosztów UPK, ponieważ chodzi jedynie o koszty przerzucone przez LuxSCS na LuxOpCo, a LuxSCS nie pełni żadnej funkcji związanej z wartościami niematerialnymi i prawnymi. Przeciwnie, wynagrodzenie LuxSCS powinno było odzwierciedlać fakt, że funkcje i ryzyko przypisane LuxSCS z tytułu UPK obciążały w rzeczywistości LuxOpCo. Komisja nie pominęła w żadnym razie w swojej analizie funkcjonalnej faktu, że LuxSCS był właścicielem wartości niematerialnych i prawnych.

260 Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że zadanie polegające na zbadaniu, czy opłata taka jak opłata rozpatrywana w niniejszej sprawie odpowiada wynikowi rynkowemu, zakłada, zgodnie z wytycznymi OECD w wersji z 1995 r., związek z wartością odnośnych wartości niematerialnych i prawnych, a nie z kosztami rozwoju i opracowania tych wartości. Z pkt 6.27 tych wytycznych wynika bowiem, że o ile koszty rozwoju wartości niematerialnych i prawnych można uwzględnić w celu ustalenia porównywalności lub względnej wartości wkładu różnych stron transakcji, o tyle nie istnieje konieczny związek między tymi kosztami a wartością odnośnych wartości niematerialnych i prawnych. W szczególności rzeczywista słuszna wartość dobra niematerialnego często nie jest możliwa do obliczenia na podstawie wydatków poniesionych na rozwój i zachowanie dobra niematerialnego. Jak wynika z pkt 6.2 tych wytycznych, „dobra niematerialne" mogą mieć znaczną wartość, nawet jeśli nie mają wartości księgowej w bilansie spółki. Wreszcie, jak wynika, odpowiednio, z pkt 1.22 i 6.27 wspomnianych wytycznych, chodzi tu o tak zwaną „wartość rynkową" lub „wartość wolnorynkową". Ponadto należy podkreślić, że wartość ta może podlegać zmianom w czasie.

261 W niniejszej sprawie nasuwa się pytanie, czy pierwszy składnik wynagrodzenia LuxSCS, który Komisja obliczyła w zaskarżonej decyzji, a mianowicie, po pierwsze, płatność z tytułu przystąpienia bez marży, a po drugie, płatności z tytułu UPK, również bez marży, faktycznie odzwierciedla wartość przekazanych LuxOpCo na podstawie licencji wartości niematerialnych i prawnych.

262 W pierwszej kolejności rzeczywiście można uznać, że płatność z tytułu przystąpienia, którą LuxSCS uiścił podmiotom amerykańskim w zamian za przeniesienie własności części istniejących wcześniej wartości niematerialnych i prawnych oraz za licencję na pozostałą część istniejących wcześniej wartości niematerialnych i prawnych (zob. pkt 4 powyżej), odzwierciedla wartość odnośnych wartości niematerialnych i prawnych w chwili zawarcia umowy przystąpienia, czyli w 2005 r.

263 O ile bowiem kwota płatności z tytułu przystąpienia nie stanowi ceny, którą swobodnie wynegocjowano na rynku, o tyle – jak Amazon wskazuje w pkt 73 skargi w sprawie T-318/18 – chodzi o cenę zapłaconą w zamian za nabycie wartości niematerialnych i prawnych istniejących wcześniej w 2005 r. Taka zapłata, w odróżnieniu od kosztów rozwoju, może odzwierciedlać wartość odnośnych wartości niematerialnych i prawnych będących przedmiotem przeniesienia własności, czyli wartości niematerialnych i prawnych istniejących wcześniej w 2005 r.

264 Niemniej jednak należy podkreślić, że – jak stwierdziło między innymi Wielkie Księstwo Luksemburga, a Komisja temu nie zaprzeczyła – w rozpatrywanym okresie wartość odnośnych wartości niematerialnych i prawnych znacznie wzrosła dzięki ciągłym innowacjom w zakresie technologii rozwijanej w szczególności przez podmioty amerykańskie, takie jak Amazon US, a także dzięki wzrostowi rozpoznawalności znaku towarowego Amazon, a zatem marketingowych wartości niematerialnych i prawnych, w Europie i na świecie. Zwykłe dodanie kosztów rozwoju bez marży (płatności z tytułu UPK) do ceny zapłaconej za uzyskanie istniejących wcześniej wartości niematerialnych i prawnych (płatności z tytułu przystąpienia), dokonane przez Komisję w motywie 555 zaskarżonej decyzji, nie uwzględnia faktu, że w niniejszej sprawie wartość istniejących wcześniej wartości niematerialnych i prawnych wzrosła w rozpatrywanym okresie, ponieważ owe wartości zostały

z czasem rozwinięte i ulepszone przez podmioty amerykańskie i częściowo zastąpione. Zwykłe przerzucenie płatności na podstawie umowy przystąpienia, na które powołuje się Komisja, a które można przyjąć jako wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych w 2005 r., nie odzwierciedla zatem wartości rynkowej wspomnianych wartości niematerialnych i prawnych w całym rozpatrywanym okresie.

265 Co więcej, Komisja niesłusznie uznała, że płatności dokonane przez LuxSCS na podstawie umowy przystąpienia mogłyby zostać przerzucone na LuxOpCo bez zastosowania marży. Brak marży nie odzwierciedla tego, co niezależne strony zaakceptowałyby w ramach transakcji wolnorynkowej, a zatem stanowi błąd w obliczeniu wynagrodzenia LuxSCS. Można bowiem rozsądnie uznać – co zresztą wynika w szczególności z pkt 6.14 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. – że niezależne strony działające na rynku dążą do osiągania zysków z udostępniania swoich aktywów. Z tego względu zastosowanie marży przy obliczaniu wynagrodzenia, takiego jak wynagrodzenie rozpatrywane w niniejszej sprawie, wydaje się sytuacją powszechną na rynku. Otóż, jak Amazon podnosi w pkt 98 skargi w sprawie T-318/18, gdyby Komisja zbadała opcje dostępne dla LuxSCS, jak zaleca wspomniany pkt 6.14, mogłaby stwierdzić, że w Europie istnieje wiele podmiotów prowadzących działalność w zakresie handlu online, wobec czego LuxSCS mógł wycenić wartości niematerialne i prawne powyżej samych kosztów ich rozwoju.

266 Następnie, w drugiej kolejności, co się tyczy płatności z tytułu UPK, należy zauważyć, że – jak wskazano powyżej – z pkt 6.27 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. wynika, iż o ile koszty rozwoju wartości niematerialnych i prawnych można uwzględnić w celu ustalenia porównywalności lub względnej wartości wkładu różnych stron transakcji, o tyle nie istnieje konieczny związek między kosztami rozwoju wartości niematerialnych i prawnych a ich wartością. Zwykłe przerzucenie płatności z tytułu UPK, sugerowane przez Komisję, odpowiada wyłącznie zwrotowi kosztów, jakie LuxSCS musi ponieść w celu rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, i nie odzwierciedla wartości ulepszonych wartości niematerialnych i prawnych. Sam zwrot kosztów rozwoju bez zastosowania marży stanowi podejście, które nie odpowiada wynikowi rynkowemu.

267 W tym kontekście należy przypomnieć, że przedmiotem badanej przez Komisję transakcji między podmiotami powiązanymi jest licencja na wartości niematerialne i prawne udzielona LuxOpCo przez LuxSCS, przy czym trzeba pamiętać, że LuxSCS był stroną UPK. Bezsporne jest, że ATI i A 9 pełniły funkcje związane z rozwojem części wartości niematerialnych i prawnych. Jednakże argument Komisji, zgodnie z którym ATI i A 9 były „wynagradzane” za te funkcje płatnościami z tytułu UPK, świadczy o błędnym rozumieniu UPK przez Komisję. Z pkt 4.3 UPK wynika, że płatności dokonywane przez LuxSCS na podstawie UPK były obliczane jedynie jako procent kosztów rozwoju poniesionych przez strony UPK. Prawdą jest, że udział LuxSCS w kosztach rozwoju jest proporcjonalny do zysków osiągniętych przez podmioty należące do LuxSCS, a tym samym przez LuxOpCo, w porównaniu z zyskami osiągniętymi przez ATI i A 9. Niemniej płatności z tytułu UPK odpowiadają skutkiem tego ułamkowi kosztów rozwoju wartości niematerialnych i prawnych rozwiniętych w ramach UPK i udostępnionych LuxOpCo zgodnie z umową licencyjną, w związku z czym nie odzwierciedlają wartości rynkowej owych wartości niematerialnych i prawnych. Tymczasem zgodna z zasadą ceny rynkowej opłata z tytułu umowy licencyjnej powinna odzwierciedlać właśnie tę wartość.

268 W świetle powyższego okoliczność, że LuxSCS nie pełnił sam bezpośrednio funkcji w zakresie rozwoju, nie podważa stwierdzenia, że kwota opłaty uiszczanej przez LuxOpCO powinna odzwierciedlać wartość odnośnych wartości niematerialnych i prawnych.

269 Komisja nie mogła zatem twierdzić, że wynagrodzenie LuxSCS można było obliczyć na podstawie zwykłego przerzucenia kosztów rozwoju wartości niematerialnych i prawnych.

270 Przedstawionego w pkt 269 powyżej wniosku nie podważają pozostałe argumenty Komisji.

271 Po pierwsze, Komisja podniosła, że LuxSCS był jedynie pośrednikiem i że jedynie przeniósł na LuxOpCo koszty poniesione w związku z umową przystąpienia i UPK, a następnie przeniósł na A 9 i ATI część opłaty od LuxOpCo z tytułu umowy licencyjnej w wysokości tych kosztów. Różnica między kwotami pobranymi z tytułu opłaty a płatnościami dokonanymi na podstawie UPK została przyznana LuxSCS, a następnie ewentualnie zwiększona przez jego wspólników, przy czym LuxSCS nie pełnił żadnej funkcji, która uzasadniałaby przyznanie mu tych kwot.

272 Tymczasem nawet gdyby należało uznać, że LuxSCS był jedynie zwykłym pośrednikiem, a mianowicie, że pośredniczył między LuxOpCo a amerykańskimi podmiotami ATI i A 9, które nie pełniły funkcji w zakresie rozwoju, nie zmienia to faktu, że kwota opłaty, którą LuxOpCo powinno było zapłacić, a tym samym wynagrodzenie LuxSCS, powinna była odzwierciedlać wartość rynkową wartości niematerialnych i prawnych udostępnionych na podstawie umowy licencyjnej. Natomiast zwykłe przerzucenie płatności z tytułu UPK, na które powołuje się Komisja, odpowiada jedynie zwrotowi kosztów, jakie LuxSCS musiał ponieść w celu rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, i nie odzwierciedla wartości rynkowej wspomnianych wartości.

273 Jeśli za pomocą argumentów wymienionych w pkt 271 powyżej Komisja zamierza podnieść, że podstawa opodatkowania LuxOpCo została obniżona ze względu na fakt pośredniczenia LuxSCS między LuxOpCo a amerykańskimi podmiotami ATI i A 9 oraz na zawarcie umowy licencyjnej z LuxSCS – w przeciwieństwie do zawarcia umowy licencyjnej z rzeczonymi podmiotami – należy zaznaczyć, że Komisja nie oparła się w zaskarżonej decyzji na takim rozumowaniu celem wykazania istnienia korzyści na rzecz LuxOpCo.

274 Ponadto nie wykazano, że gdyby LuxOpCo zawarło umowę licencyjną bezpośrednio z amerykańskimi podmiotami, bez pośrednictwa LuxSCS między tymi spółkami, kwota opłaty uiszczonej na rzecz tych podmiotów różniłaby się od kwoty opłaty należnej LuxSCS.

275 Po drugie, wniosku przedstawionego w pkt 269 powyżej nie podważa podniesiony przez Komisję na rozprawie argument, zgodnie z którym UPK można było zawrzeć bezpośrednio z LuxOpCo.

276 W tym względzie należy zaznaczyć, że rozumowanie, zgodnie z którym gdyby LuxSCS nie istniał, umowę o podziale kosztów zawarto by z LuxOpCo, jest czysto hipotetyczne i w rzeczywistości ma charakter spekulacji.

277 Ponadto w zaskarżonej decyzji Komisja nie oparła swojego rozumowania na okoliczności, że LuxOpCo mogło lub powinno było być bezpośrednio stroną UPK. Należy bowiem stwierdzić, że nigdzie w zaskarżonej decyzji Komisja nie zakwestionowała istnienia LuxSCS jako takiego ani tym bardziej ważności – w świetle prawa luksemburskiego – konstrukcji, która wynikała z zawarcia UPK i umowy licencyjnej, ze względu na to, że konstrukcja ta pozwoliła zmniejszyć zobowiązanie podatkowe LuxOpCo. Komisja ograniczyła się bowiem do zakwestionowania wysokości opłaty należnej LuxSCS od LuxOpCo.

278 Po trzecie, wniosku przedstawionego w pkt 269 powyżej nie podważa podniesiony przez Komisję podczas rozprawy argument, zgodnie z którym LuxSCS utworzono ze względów czysto podatkowych.

279 Zwykły fakt, że podmiot należący do grupy spółek utworzono wyłącznie w celu optymalizacji podatkowej i że pobiera on opłatę z tytułu wartości niematerialnych i prawnych rozwiniętych w ramach danej grupy spółek, nie wystarczy sam w sobie do tego, aby stwierdzić istnienie korzyści podatkowej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE dla osoby zobowiązanej do uiszczenia opłaty, w związku z czym nie dowodzi on koniecznie istnienia pomocy państwa na rzecz osoby zobowiązanej do uiszczenia opłaty.

280 W niniejszej sprawie prawdą jest, że traktowanie LuxSCS pod względem podatkowym, które jest odmienne w Luksemburgu (LuxSCS był „przejrzysty podatkowo" w Luksemburgu) i w Stanach Zjednoczonych (LuxSCS był „nieprzejrzysty podatkowo" w Stanach Zjednoczonych), wynika z „asymetrii hybrydowej", czyli różnicy w przepisach podatkowych mających zastosowanie w Luksemburgu i w Stanach Zjednoczonych w odniesieniu do identyfikacji podatnika.

281 Jednakże, jak wskazała sama Komisja w przypisie 16, który towarzyszy pkt 13 odpowiedzi na skargę w sprawie T-816/17, konsekwencje tej asymetrii (nieopodatkowanie zysków) nie są przedmiotem zaskarżonej decyzji. Tak więc kwestią, która ma znaczenie w ramach niniejszej skargi, nie jest to, czy racja bytu LuxSCS ma charakter czysto podatkowy, ani też to, czy dochody, które spółka ta uzyskała, zostały faktycznie opodatkowane w Stanach Zjednoczonych po stronie jej wspólników, lecz to, czy LuxOpCo uiściło opłatę, której wysokość została zawyżona, i czy w związku z tym wynagrodzenie LuxOpCo, a tym samym jego podstawa opodatkowania, zostały sztucznie obniżone.

282 Po czwarte, wniosku zaprezentowanego w pkt 269 powyżej nie podważa przedstawione przez Komisję podczas rozprawy twierdzenie – przy założeniu, że jest ono prawdziwe – zgodnie z którym LuxSCS był spółką „fikcyjną".

283 W tym względzie należy stwierdzić, że LuxSCS rzeczywiście istniał pod względem prawnym, czego Komisja nie kwestionuje. LuxSCS miał siedzibę w Luksemburgu i figurował w rejestrze handlowym Wielkiego Księstwa Luksemburga jako spółka luksemburska.

284 W świetle powyższego należy uznać, że zawarty w motywie 555 zaskarżonej decyzji wniosek, zgodnie z którym pierwszy składnik „wynagrodzenia LuxSCS" powinien był polegać na „refakturowania kosztów przeniesionych związanych z umową przystąpienia i [UPK] (tj. kosztów przystąpienia i związanych z [UPK])", jest błędny, ponieważ taka opłata nie odpowiada wynikowi rynkowemu. Ten błąd przy stosowaniu TMMN wystarczy również, aby uznać, że nie można zgodzić się z głównym stwierdzeniem Komisji dotyczącym istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Należy jednak kontynuować analizę argumentów stron w podany niżej sposób.

– *W przedmiocie drugiego składnika wynagrodzenia LuxSCS (koszty zachowania własności)*

285 Co się tyczy drugiego składnika wynagrodzenia LuxSCS (zob. pkt 254 powyżej), Wielkie Księstwo Luksemburga uważa, że błędna jest ocena zawarta w motywie 555 zaskarżonej decyzji, mianowicie teza, zgodnie z którą „spółka LuxSCS powinna być wynagradzana marżą na podstawie kosztów składającą się wyłącznie z kosztów poniesionych w związku z zewnętrznymi usługami zleconymi w celu zachowania własności prawnej wartości niematerialnych i prawnych". W tym względzie Wielkie Księstwo Luksemburga utrzymuje, że Komisja niesłusznie ustala marżę „wolnorynkową" na poziomie 5% kosztów zewnętrznych, bazując na sprawozdaniu WFCT. Konkretnie, zdaniem Wielkiego Księstwa Luksemburga marża w wysokości 5%, uznawana za marżę „wolnorynkową", jest arbitralna, podobnie jak pobieżna analiza, na której opiera się owa marża. Sprawozdanie WFCT opiera się natomiast na analizie praktyk zaobserwowanych przez organy podatkowe państw członkowskich, a nie na analizie luksemburskiej praktyki dotyczącej art. 164 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. Oprócz tego, że sprawozdanie WFCT nie ma żadnej mocy na gruncie prawa luksemburskiego i że przyjęto je już po przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, a zatem nie było ono dostępne w chwili przyjęcia tej interpretacji, rzeczone sprawozdanie odnosi się do marż zaobserwowanych w ramach transakcji wewnątrz grupy, wobec czego nie można go wykorzystać jako podstawy ustalenia marży wolnorynkowej, czyli marży odpowiadającej warunkom panującym na wolnym rynku.

286 Komisja kwestionuje te argumenty.

287 Podkreśla ona, że drugi składnik opłaty należnej LuxSCS od LuxOpCo stanowi jej minimalną część, wobec czego nie ma on w rzeczywistości wpływu na „wynagrodzenie" LuxSCS obliczone przez Komisję. Jej zdaniem w niniejszej sprawie nie było konieczne przeprowadzenie prawdziwej analizy cen

transferowych i określenie dokładnej wysokości wynagrodzenia LuxOpCo. Natomiast sprawozdanie WFCT można wykorzystać jako „bezpieczną przystań" i pozwala ono na ustalenie kwoty transakcji wewnątrz grupy o niskiej wartości, dla których przeprowadzenie prawdziwej analizy cen transferowych byłoby zbyt kosztowne i pracochłonne. Wielkie Księstwo Luksemburga uczestniczy we wspólnym forum ds. cen transferowych, a sprawozdanie WFCT opiera się również na praktyce luksemburskiej. Chociaż marże stwierdzone w sprawozdaniu WFCT dotyczą transakcji wewnątrz grupy, zdaniem Komisji chodzi o marże powszechnie akceptowane przez organy podatkowe, ponieważ odzwierciedlają one rentowność przedsiębiorstw w warunkach rynkowych. Wreszcie, Komisja wskazuje, że wprawdzie sprawozdanie WFCT pochodzi z 2010 r., opiera się ono jednak na danych dotyczących lat 1999–2007, i dodaje, że dane te mogą być wykorzystane, ponieważ przedmiotową interpretację indywidualną prawa podatkowego wdrożono dopiero od 2006 r.

288 Na wstępie należy zauważyć, że – jak wskazano w pkt 254 powyżej – drugi składnik „wynagrodzenia" LuxSCS obliczony przez Komisję odpowiada kosztom, które można by określić jako „koszty zachowania własności", powiększone o 5%. Komisja przyjęła ową stopę zwrotu w wysokości 5% na podstawie sprawozdania WFCT, ponieważ chodzi o najczęściej spotykaną stopę zwrotu w przypadku cen transferowych, dotyczącą usług wewnątrz grupy o niskiej wartości dodanej.

289 Jak podnoszą Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon, podejście przyjęte przez Komisję jest problematyczne pod wieloma względami.

290 Przede wszystkim sama Komisja przyznała w motywie 557 zaskarżonej decyzji, że nie było porównania przy obliczaniu wynagrodzenia LuxSCS za funkcje odpowiadające zachowaniu jego własności wartości niematerialnych i prawnych.

291 Tymczasem zgodnie z pkt 3.26 wytycznych OECD w wersji z 1995 r., w przypadku gdy chodzi o stosowanie TMMN, „marża netto otrzymana przez podatnika z tytułu transakcji między podmiotami powiązanymi […] powinna teoretycznie zostać określona poprzez odniesienie do marży netto, jaką ten sam podatnik otrzymuje z tytułu porównywalnych transakcji na wolnym rynku". Brak porównania powinien był skłonić Komisję do niestosowania TMMN w stosunku do LuxSCS.

292 Prawdą jest, że przyjęte przez Komisję podejście polegające na wykorzystaniu sprawozdania WFCT – a nie na przeprowadzeniu własnego badania porównywalności oraz własnej analizy porównywalnych marż netto istniejących na rynku – nie jest niezgodne z zasadami stosowania TMMN wynikającymi z wytycznych OECD w wersji z 1995 r. Z jednej strony bowiem, jak wynika w szczególności z pkt 3.29 i 3.30 tych wytycznych, powszechnie wiadomo, że trudno jest znaleźć wystarczająco dokładne informacje dotyczące marż netto istniejących na wolnym rynku oraz parametrów stosowanych często na wolnym rynku jako wskaźników zysków. Z drugiej strony forma i charakter wykorzystanych w tym celu źródeł informacji nie mają jako takie żadnego znaczenia. Jeżeli istnieje publikacja dotycząca wskaźników zysków lub marż netto zaobserwowanych w danej dziedzinie działalności gospodarczej, co do zasady można wykorzystać tę publikację, przy czym niekoniecznie musi to być „bezpieczna przystań" taka jak ta, do której Komisja odwołuje się w swojej argumentacji wspomnianej w pkt 287 powyżej.

293 Tymczasem można zaakceptować wykorzystanie takiego sprawozdania tylko wtedy, gdy zawarte w nim dane mają znaczenie i są wiarygodne. W szczególności od takiego sprawozdania można przynajmniej wymagać, aby zawarte w nim dane dotyczyły transakcji porównywalnych z transakcją między podmiotami powiązanymi oraz funkcji porównywalnych z funkcjami podmiotu testowanego, tak aby porównanie było rzeczywiście wiarygodne.

294 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że marża przyjęta przez Komisję na podstawie sprawozdania WFCT odpowiada marży ogólnie spotykanej zdaniem autorów tego sprawozdania w przypadku niektórych „usług wewnątrz grupy o niskiej wartości dodanej". Tymczasem LuxSCS nie świadczył takich usług. Funkcji związanych z zachowaniem własności wartości niematerialnych i prawnych nie

można bowiem utożsamiać ze świadczeniem wewnątrz grupy usług „o niskiej wartości dodanej". Wynika z tego, że o ile co do zasady wykorzystanie sprawozdania WFCT nie rodzi trudności natury metodologicznej, o tyle informacje zawarte w tym sprawozdaniu nie mają żadnego związku z funkcjami LuxSCS w ramach transakcji między podmiotami powiązanymi, której dotyczy niniejsza sprawa, czyli w ramach umowy licencyjnej.

295 Biorąc pod uwagę rozważania zawarte w pkt 257–292 powyżej, należy uwzględnić argumentację przedstawioną przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon, zmierzającą do wykazania, że Komisja popełniła błędy w analizie funkcjonalnej LuxSCS, co miało wpływ na jej wniosek dotyczący wyboru LuxSCS jako strony testowanej w ramach stosowania TMMN. Komisja popełniła również błąd przy określeniu właściwej marży netto mającej zastosowanie do transakcji między podmiotami powiązanymi, której dotyczy niniejsza sprawa.

3) Wniosek dotyczący stwierdzenia głównego

296 W świetle tych różnych rozważań należy uwzględnić argumentację Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona zmierzającą do zakwestionowania głównego stwierdzenia korzyści. Po pierwsze, Komisja błędnie przyjęła, że LuxSCS należy uznać za stronę testowaną. Po drugie, obliczenie „wynagrodzenia LuxSCS" dokonane przez Komisję na podstawie założenia, że LuxSCS powinien być podmiotem testowanym, jest dotknięte licznymi błędami i nie można go uznać za wystarczająco wiarygodne, ani za umożliwiające otrzymanie wyniku zgodnego z ceną rynkową. Ponieważ należy odrzucić metodę obliczenia przyjętą przez Komisję, metoda ta nie może uzasadniać stwierdzenia Komisji, zgodnie z którym opłata uiszczana LuxSCS przez LuxOpCo powinna być niższa od opłaty faktycznie pobieranej na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w rozpatrywanym okresie. Elementy zawarte w głównym stwierdzeniu korzyści nie pozwalają zatem na wykazanie, że obciążenie podatkowe LuxOpCo zostało sztucznie zmniejszone wskutek zawyżenia opłaty.

297 W konsekwencji należy uwzględnić zastrzeżenia pierwsze i drugie części drugiej i część trzecią zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17, a także zarzuty drugi i czwarty w sprawie T-318/18, zmierzające do wykazania, że Komisja nie udowodniła istnienia korzyści w ramach swojego stwierdzenia głównego, bez konieczności badania pozostałych zarzutów i argumentów zmierzających do podważenia stwierdzenia głównego.

3. W przedmiocie zarzutów i argumentów zmierzających do podważenia rozumowania pomocniczego dotyczącego korzyści

298 W ramach zastrzeżenia trzeciego części drugiej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 i zarzutu piątego w sprawie T-318/18 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują rozumowanie pomocnicze Komisji dotyczące istnienia korzyści podatkowej na rzecz LuxOpCo.

299 W celu szczegółowego zbadania tych zarzutów należy przypomnieć, że – jak wskazano w pkt 65–68 powyżej – w ramach rozumowania pomocniczego dotyczącego istnienia korzyści Komisja dokonała trzech stwierdzeń, zgodnie z którymi zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego metoda cen transferowych opiera się na trzech błędnych wyborach metodologicznych.

300 Przede wszystkim w pierwszym stwierdzeniu pomocniczym (motywy 565–569 zaskarżonej decyzji) Komisja wskazała na błąd w wyborze metody cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. W tym względzie należy przypomnieć, że strony zgadzają się co do tego, iż metoda zastosowana w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r. odpowiadała w rzeczywistości TMMN. Natomiast wbrew temu, co wynika z samego sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r., autorzy tego sprawozdania nie wybrali metody podziału zysków ani faktycznie jej nie zastosowali. Amazon potwierdził w swoich odpowiedziach na

pytania na piśmie, że zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego metoda cen transferowych polegała w pierwszej kolejności na obliczeniu wynagrodzenia LuxOpCo na podstawie TMMN, a w drugiej kolejności na przyznaniu LuxSCS wszystkich zysków rezydualnych w celu wypłacenia mu wynagrodzenia za wartości niematerialne i prawne. Ponadto w motywie 540 zaskarżonej decyzji Komisja wspomniała o okoliczności, że autorzy sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. posłużyli się w rzeczywistości TMMN, a nie metodą podziału zysków w wariancie analizy rezydualnej.

301 Na poparcie pierwszego stwierdzenia pomocniczego Komisja uznała, że – przy założeniu, iż LuxSCS rzeczywiście pełnił wyjątkowe i wartościowe funkcje, czemu ona zaprzecza – luksemburskie organy podatkowe nie mogły nie wiedzieć, że LuxOpCo również pełniło wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z własnością intelektualną oraz z działalnością handlową grupy Amazon w Europie, a nie bieżące funkcje zarządzania. W konsekwencji Komisja uznała, że przyjęta w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego metoda ustalania nie pozwala na uzyskanie wiarygodnego wyniku i że metoda podziału zysków z analizą wkładów jest bardziej odpowiednia. Otóż zdaniem Komisji, gdyby zastosowano tę ostatnią metodę, wynagrodzenie i w konsekwencji podlegający opodatkowaniu dochód LuxOpCo byłyby wyższe.

302 Następnie w ramach drugiego stwierdzenia pomocniczego (motywy 570–574 zaskarżonej decyzji) Komisja uznała, że wybór wskaźnika poziomu zysku zatwierdzonego w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego był błędny. Konkretnie, uznała ona, że nawet przy założeniu, iż analiza funkcjonalna zawarta w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r. była prawidłowa, poprzez zaakceptowanie marży na kosztach operacyjnych, a nie na kosztach całkowitych, w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w niewłaściwy sposób obniżono podlegający opodatkowaniu dochód LuxOpCo, przyznając w ten sposób owej spółce korzyść gospodarczą.

303 Wreszcie, w ramach trzeciego stwierdzenia pomocniczego (motywy 574–578 zaskarżonej decyzji) Komisja doszła do wniosku, że włączenie górnej granicy do zatwierdzonej w zaskarżonej decyzji metody ustalania cen do celów określenia podstawy opodatkowania LuxOpCo nie było w żadnym razie właściwe ani uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia. Zdaniem Komisji w zakresie, w jakim włączenie owej górnej granicy doprowadziło do zmniejszenia podlegającego opodatkowaniu dochodu LuxOpCo za lata podatkowe 2006, 2007, 2011, 2012 i 2013, włączenie to przysporzyło rzeczonej spółce korzyści gospodarczej.

304 Należy zaznaczyć, że stwierdzenia pomocnicze zawarte w tytułach 9.2.2.1–9.2.2.3 zaskarżonej decyzji są niezależne od siebie. Każde z nich może zatem pozwolić na wykazanie istnienia korzyści. Zarówno w odpowiedziach na pytania na piśmie, jak i podczas rozprawy Komisja przyznała, że każde ze stwierdzeń pomocniczych potwierdza w sposób niezależny i autonomiczny stwierdzenie istnienia korzyści.

a) Uwagi wstępne w przedmiocie trzech stwierdzeń pomocniczych

305 W motywie 564 zaskarżonej decyzji Komisja wyjaśniła, że ocena, której dokonała w sekcji 9.2.2, dotyczącej stwierdzeń pomocniczych odnoszących się do korzyści, nie zmierzała do ustalenia „dokładnego” wynagrodzenia wolnorynkowego dla LuxOpCo, lecz do wykazania, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła LuxOpCo korzyści gospodarczej, gdyż zatwierdziła błędne wybory metodologiczne, które doprowadziły do zmniejszenia podlegającego opodatkowaniu dochodu tej spółki.

306 W tym względzie, w uzupełnieniu uwag przedstawionych w pkt 123–126 powyżej, należy wyjaśnić w świetle wyroku z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669), standard dowodowy spoczywający na Komisji w ramach badania istnienia pomocy państwa w kontekście indywidualnej interpretacji podatkowej takiej jak przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego.

307 Przede wszystkim w pkt 152 wyroku z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669), Sąd uściślił, że w przypadku gdy Komisja stosuje zasadę ceny rynkowej w celu skontrolowania, czy zysk przedsiębiorstwa zintegrowanego podlegający opodatkowaniu na mocy środka podatkowego (pierwszy czynnik porównawczy) odpowiada wiarygodnemu przybliżeniu zysku podlegającego opodatkowaniu osiągniętego w warunkach rynkowych (drugi czynnik porównawczy), może ona stwierdzić istnienie korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE jedynie pod warunkiem, że różnica między dwoma czynnikami porównawczymi wykracza poza nieścisłości nierozłącznie związane z metodą zastosowaną w celu uzyskania wspomnianego przybliżenia.

308 Wynika z tego, że aby udowodnić, iż dana interpretacja indywidualna prawa podatkowego wykorzystana do obliczenia wynagrodzenia przedsiębiorstwa przysparza korzyści gospodarczej, Komisja musi wykazać, że wynagrodzenie to odbiega od wyniku zgodnego z ceną rynkową do tego stopnia, że nie można go uznać za wynagrodzenie, które otrzymano by na rynku w warunkach konkurencji.

309 Następnie w pkt 201 i 211 wyroku z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669), Sąd wyjaśnił, że samo nieprzestrzeganie zaleceń metodologicznych nie musi prowadzić do zmniejszenia obciążenia podatkowego. Konieczne jest jeszcze, aby Komisja wykazała, że błędy metodologiczne zidentyfikowane przez nią w danej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie pozwalają osiągnąć wiarygodnego przybliżenia wyniku zgodnego z ceną rynkową i że doprowadziły one do obniżenia zysku podlegającego opodatkowaniu. Sąd doszedł w ten sposób do wniosku, że samo tylko stwierdzenie błędów w wyborze lub zastosowaniu metody ustalania cen transferowych nie wystarczy, co do zasady, do wykazania istnienia korzyści, a tym samym do wykazania istnienia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 TFUE.

310 Należy zaznaczyć w tym względzie, że o ile do Komisji należy wykazanie w konkretny sposób, że błąd metodologiczny doprowadził do zmniejszenia obciążenia podatkowego beneficjenta interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, o tyle Sąd nie wykluczył, że w niektórych przypadkach błąd metodologiczny jest tego rodzaju, że nie pozwala on w żaden sposób na osiągnięcie przybliżenia wyniku zgodnego z ceną rynkową i prowadzi bezwzględnie do zaniżenia wynagrodzenia, które powinno zostać pobrane w warunkach rynkowych.

311 Taka lektura wyroku z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669), wynika z użycia wyrażenia „co do zasady” w pkt 201 i 211 oraz z pkt 212 tego wyroku, w którym wyjaśniono, że w owej sprawie Komisja nie przedstawiła żadnego dowodu pozwalającego stwierdzić – bez dokonania porównania z wynikiem, który osiągnięto by przy zastosowaniu zalecanej przez nią metody – że wybór metody zatwierdzonej w odnośnej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego prowadził bezwzględnie do zbyt niskiego wyniku.

312 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania i w braku porównania w zaskarżonej decyzji między z jednej strony wynikiem, jaki osiągnięto by przy zastosowaniu zalecanej przez Komisję metody cen transferowych, a z drugiej strony wynikiem uzyskanym na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, przedstawione w motywie 564 zaskarżonej decyzji podejście Komisji, zgodnie z którym instytucja ta ogranicza się do zidentyfikowania błędów w analizie cen transferowych, jest co do zasady niewystarczające do wykazania, że rzeczywiście nastąpiło zmniejszenie obciążenia podatkowego LuxOpCo.

313 Niemniej jednak należy sprawdzić, czy pomimo stwierdzenia zawartego w motywie 564 zaskarżonej decyzji rozumowanie pomocnicze Komisji dotyczące korzyści zawiera konkretne dowody pozwalające wykazać, że wskazane przez Komisję błędy w analizie cen transferowych doprowadziły do rzeczywistego zmniejszenia obciążenia podatkowego LuxOpCo.

b) W przedmiocie pierwszego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści

314 W ramach zastrzeżenia trzeciego części drugiej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 oraz zarzutu piątego w sprawie T-318/18 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują pierwsze stwierdzenie pomocnicze Komisji dotyczące istnienia korzyści podatkowej na rzecz LuxOpCo (sekcja 9.2.2.1 zaskarżonej decyzji). Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują zasadniczo twierdzenie, zgodnie z którym zalecana przez Komisję metoda cen transferowych, mianowicie metoda podziału zysków wraz z analizą wkładów, była właściwa. Podnoszą one, że Komisja niesłusznie uznała, iż LuxOpCo pełniło wyjątkowe i wartościowe funkcje. Wielkie Księstwo Luksemburga podkreśla, że sama Komisja nie próbowała zresztą zastosować metody podziału zysków.

315 Komisja kwestionuje te argumenty.

316 Zdaniem Komisji w zaskarżonej decyzji słusznie wskazano na nieodpowiednie wybory metodologiczne dotyczące metody ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Uważa ona, że nawet gdyby uznano, iż LuxSCS pełnił wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, dotyczyłoby to również LuxOpCo, wobec czego ustalenie cen transferowych oparte na metodzie podziału zysków stanowi właściwszą metodę cen transferowych i prowadzi do wyższego wynagrodzenia dla LuxOpCo niż wynagrodzenie potwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

317 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że w motywach 565–568 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała zasadniczo, iż nawet gdyby należało przyjąć tezę, zgodnie z którą LuxSCS pełnił wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, okoliczność, że LuxOpCo również pełniło takie funkcje, oznaczałaby, że w niniejszym przypadku powinno się wybrać raczej metodę podziału zysków w wariancie analizy wkładów niż TMMN.

318 W tym względzie należy wyjaśnić dwie różne kwestie.

319 Po pierwsze, Komisja wskazała w motywie 565 zaskarżonej decyzji, że choć LuxOpCo nie pełniło w rozpatrywanym okresie „bieżących” funkcji zarządzania, sprawowało szereg wyjątkowych i wartościowych funkcji związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi oraz prowadziło działalność handlową grupy Amazon w Europie.

320 W tym kontekście należy również podkreślić, że Komisja nie stwierdziła, iż niektóre z funkcji LuxOpCo, które zidentyfikowała w ramach analizy funkcjonalnej, mogły zostać uznane za bieżące lub rutynowe, ani że za takie funkcje, pomimo owego rutynowego charakteru, trzeba było zapłacić dodatkowe wynagrodzenie.

321 Po drugie, w motywie 568 zaskarżonej decyzji Komisja uznała, że zastosowanie w niniejszej sprawie analizy wkładów doprowadziłoby w przypadku LuxOpCo do ustalenia wynagrodzenia za wszystkie pełnione przez tę spółkę funkcje, a także za wszystkie jej aktywa i ponoszone ryzyko, które przeanalizowano w sekcji 9.2.1.2 zaskarżonej decyzji, a zatem do ustalenia wynagrodzenia wyższego niż wynagrodzenie zatwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Tym samym Komisja uznała, że zatwierdzenie TMMN w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego doprowadziło do obniżenia podlegającego opodatkowaniu dochodu LuxOpCo w porównaniu ze spółkami, których zysk podlegający opodatkowaniu odzwierciedla ceny wynegocjowane na rynku. W szczególności, jak wynika z motywu 566 zaskarżonej decyzji, zdaniem

Komisji nie było właściwe zatwierdzenie metody ustalania cen transferowych przewidującej przypisanie LuxSCS całego osiągniętego przez LuxOpCo zysku rezydualnego przekraczającego [*poufne*] jego kosztów operacyjnych.

322 Ponadto z pkt 45 odpowiedzi Komisji na pytania zadane przez Sąd na piśmie wynika, że jej zdaniem wynagrodzenie LuxOpCo było „bezwzględnie" wyższe przy zastosowaniu metody podziału zysków w wariancie analizy wkładów, ponieważ metoda ta umożliwiała zapłatę wynagrodzenia za pełnione przez LuxOpCo wyjątkowe i wartościowe funkcje.

323 Zastrzeżenia Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona zmierzające do zakwestionowania pierwszego stwierdzenia pomocniczego należy zbadać na podstawie rozważań zawartych w pkt 316–322 powyżej.

324 Jak wynika z pkt 314 powyżej, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podnoszą trzy zastrzeżenia, które zmierzają do podważenia, po pierwsze, twierdzenia, zgodnie z którym LuxOpCo pełniło wyjątkowe i wartościowe funkcje, po drugie, stwierdzenia, że w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego błędnie zatwierdzono użycie TMMN i że w niniejszym przypadku należało zastosować metodę podziału zysków w wariancie analizy wkładów, a po trzecie, wniosku, zgodnie z którym zastosowanie metody podziału zysków w wariancie analizy wkładów doprowadziłoby „bezwzględnie" do ustalenia wyższego wynagrodzenia.

1) W przedmiocie sprawowania przez LuxOpCo tak zwanych „wyjątkowych i wartościowych" funkcji

325 Przede wszystkim należy zauważyć, że pierwsze stwierdzenie pomocnicze odsyła wyraźnie do sekcji 9.2.1.2.1, 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 i 9.2.1.4 zaskarżonej decyzji, w których Komisja przeprowadziła własną analizę funkcjonalną LuxOpCo, i opiera się ono bezpośrednio na stwierdzeniach zawartych w tych sekcjach.

326 Stwierdzenia poczynione w sekcjach 9.2.1.2.1, 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 i 9.2.1.2.4 zaskarżonej decyzji oraz stwierdzenie, że LuxOpCo pełniło wyjątkowe i wartościowe funkcje, są przedmiotem zastrzeżenia trzeciego części drugiej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 i zarzutu piątego, który odsyła do zarzutów drugiego i trzeciego, w sprawie T-318/18, zmierzających do zakwestionowania dokonanej przez Komisję analizy funkcjonalnej LuxOpCo.

327 Należy zbadać łącznie wszystkie argumenty Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona zmierzające do zakwestionowania zasadności dokonanej przez Komisję analizy funkcjonalnej LuxOpCo oraz stwierdzenia, zgodnie z którym LuxOpCo pełniło wyjątkowe i wartościowe funkcje.

328 Przede wszystkim zdaniem Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona LuxOpCo nie pełniło znaczących funkcji związanych z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych w Europie oraz z zarządzaniem nimi i ich wykorzystywaniem, lecz było jedynie odpowiedzialne za prowadzenie przedsiębiorstwa. Działalność związana z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych, z zarządzaniem nimi i z ich ulepszaniem była bowiem prowadzona w przeważającej części w Stanach Zjednoczonych.

329 Następnie Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podnoszą zasadniczo, że funkcje LuxOpCo związane z działalnością handlową grupy Amazon w Europie stanowiły wkład rutynowy, a nie wkład wyjątkowy i wartościowy, ponieważ opierały się one w dużej mierze na wartościach niematerialnych i prawnych udostępnionych przez LuxSCS. Funkcje LuxOpCo związane z działalnością handlową grupy Amazon w Europie ograniczały się zatem do funkcji zarządzania.

330 Wreszcie, jeśli chodzi o aktywa LuxOpCo i ponoszone przez tę spółkę ryzyko, Amazon twierdzi, że to technologia zarządzała ryzykiem związanym z działalnością handlową LuxOpCo i ograniczała je.

331 Komisja kwestionuje te argumenty.

332 Przede wszystkim podnosi ona zasadniczo, że to LuxOpCo, przy wsparciu europejskich spółek powiązanych, pełniło wszystkie stosowne wyjątkowe i wartościowe funkcje odnoszące się do trzech składników wartości niematerialnych i prawnych, a mianowicie technologii, danych dotyczących klientów i marketingu.

333 Następnie podnosi ona, że technologia nie zastąpiła funkcji „wykonywanych przez ludzi" ani przy ustalaniu cen, ani w relacjach grupy Amazon ze sprzedawcami i klientami, ani w zarządzaniu zapasami, ani w decyzjach dotyczących zapasów. Komisja utrzymuje, że okoliczność, iż LuxOpCo wykorzystywało wartości niematerialne i prawne w ramach pełnienia tych funkcji, nie oznacza, że nie można ich uznać za wyjątkowe i wartościowe.

334 Wreszcie, jeśli chodzi o wykorzystywane przez LuxOpCo aktywa i ponoszone przez tę spółkę ryzyko, z jednej strony Komisja podnosi, że Wielkie Księstwo Luksemburga nie sformułowało żadnej bezpośredniej krytyki w odniesieniu do motywów zaskarżonej decyzji dotyczących tych dwóch elementów, a z drugiej strony kwestionuje argument Amazona, zgodnie z którym technologia umożliwiła zarządzanie ryzykiem LuxOpCo bez konieczności jakiejkolwiek ingerencji człowieka.

335 Na wstępie należy podkreślić, że badanie kwestii, czy LuxOpCo rzeczywiście pełniło „wyjątkowe i wartościowe funkcje", jak utrzymuje Komisja, czy też jedynie „funkcje rutynowe", jak podnoszą Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon, powinno zostać przeprowadzone w świetle pojęć, które omówiono w pkt 227 powyżej. Mimo że pojęcie „wyjątkowych i wartościowych funkcji" nie zostało wyraźnie objaśnione w wytycznych OECD w wersji z 1995 r., stoi ono w opozycji do pojęcia „funkcji rutynowych", czyli funkcji, które można łatwo ocenić. Jak wskazano w pkt 228 powyżej, pojęcie „wyjątkowej funkcji" odnosi się do sytuacji, w której nie ma porównania dla określonej funkcji. Pojęcie „wartościowej funkcji" związane jest w szczególności z faktem, że omawiana funkcja pozwala na uzyskanie znacznych przychodów.

336 Ponadto należy zauważyć też – w zakresie, w jakim Komisja oparła swoją analizę funkcjonalną LuxOpCo głównie na oświadczeniach pracowników tej spółki wynikających ze sporu rozpatrywanego przez United States Tax Court (federalny sąd podatkowy Stanów Zjednoczonych) (zwanych dalej „zeznaniami pracowników Amazona") – że w skardze w sprawie T-816/17 Wielkie Księstwo Luksemburga podnosi, iż zeznania te pochodzą z 2014 r. i dotyczą działalności grupy Amazon w latach 2005–2014, w związku z czym organy luksemburskie nie mogły w żadnym razie wiedzieć o tych informacjach w momencie wydania przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

337 W tym względzie należy zauważyć przede wszystkim, że ów argument Wielkiego Księstwa Luksemburga pozostaje w sprzeczności ze stanowiskiem, jakie państwo to zaprezentowało w swoich odpowiedziach na pytania zadane przez Sąd na piśmie. Jeśli chodzi bowiem o możliwość uwzględnienia opinii federalnego sądu podatkowego Stanów Zjednoczonych i sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2017 r., stwierdziło ono, że w celu ustalenia, czy LuxOpCo uzyskało korzyść, konieczne było zbadanie, jaki podatek LuxOpCo musiałoby zapłacić w razie braku przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, co koniecznie wymaga wzięcia pod uwagę informacji pochodzących z okresu po wydaniu przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

338 Prawdą jest, że w wyroku z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 247, 250), Sąd uznał, że badanie istnienia korzyści wynikającej z uprzedniego porozumienia w sprawie cen będącego przedmiotem zaskarżonej decyzji powinno zostać przeprowadzone z uwzględnieniem kontekstu okresu, w którym rzeczone porozumienie zostało zawarte. Jednakże Sąd oparł to stwierdzenie na okoliczności, że w tamtej sprawie kwestionowanym przez Komisję środkiem było wyłącznie uprzednie porozumienie w sprawie cen.

339 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że przypisywanym organom luksemburskim środkiem będącym przedmiotem zaskarżonej decyzji jest nie tylko przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego, którą wydano w 2003 r., a następnie przedłużono w 2004 r. i w 2010 r., lecz również późniejsze przyjmowanie rocznych deklaracji podatkowych LuxOpCo w oparciu o rzeczoną interpretację, w związku z czym informacje dotyczące rzeczywistej sytuacji LuxOpCo w rozpatrywanym okresie były siłą rzeczy dostępne dla organów podatkowych w chwili przyjęcia przez nie środków będących przedmiotem danej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

340 Wynika z tego, że w okolicznościach niniejszej sprawy nie można zarzucać Komisji, iż oparła swoją analizę na zeznaniach pracowników Amazona. Należy zatem uwzględnić te elementy przy ocenie zastrzeżeń sformułowanych przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon w odniesieniu do analizy funkcjonalnej LuxOpCo.

i) W przedmiocie funkcji pełnionych przez LuxOpCo w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych (sekcja 9.2.1.2.1 i motywy 449–472 zaskarżonej decyzji)

341 Ogólnie rzecz biorąc, strony nie zgadzają się co do tego, czy LuxOpCo pełniło istotne, „wyjątkowe i wartościowe" funkcje w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych. Zdaniem Komisji tak właśnie było, ponieważ LuxOpCo było odpowiedzialne za dostosowania technologii do specyfiki rynku europejskiego, za rozwój danych dotyczących klientów i za działania związane z aktywami marketingowymi.

342 W ramach sekcji 9.2.1.2.1 zaskarżonej decyzji Komisja uznała, że na podstawie umowy licencyjnej powierzono LuxOpCo pełnienie „wyjątkowych i wartościowych" funkcji związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi. Funkcje te obejmowały jej zdaniem rozwój i ulepszanie własności intelektualnej oraz zarządzanie nią w sposób ogólny, ale także na poziomie każdego z trzech składników wartości niematerialnych i prawnych, mianowicie technologii, danych dotyczących klientów i zgłoszonego znaku towarowego, poprzez niezależne europejskie innowacje technologiczne i handlowe, tworzenie danych dotyczących klientów i zarządzanie nimi, a także rozwój i utrzymywanie zgłoszonego znaku towarowego. Tak więc Komisja uznała zasadniczo, że LuxOpCo nie poprzestało na wykorzystywaniu technologii w celu zarządzania europejskimi stronami, ale aktywnie przyczyniało się w rozpatrywanym okresie do jej rozwoju i ulepszania oraz do zarządzania nią (motywy 449, 450 i 465 zaskarżonej decyzji).

343 Po pierwsze, Komisja wskazała, że LuxOpCo posiadało wyłączną i nieodwołalną licencję na wartości niematerialne i prawne, a tym samym prawo do dalszego rozwijania, ulepszania, utrzymywania oraz ochrony tych wartości niematerialnych i prawnych, chociaż LuxSCS pozostawał właścicielem utworów zależnych stworzonych przez LuxOpCo (motyw 450 zaskarżonej decyzji).

344 Po drugie, Komisja stwierdziła, że ogólnie rzecz biorąc, LuxOpCo przyczyniało się do rozwoju i utrzymywania wartości niematerialnych i prawnych oraz do zarządzania nimi za pośrednictwem „EU IP Steering Committee" (komitetu sterującego ds. własności intelektualnej w Unii) (motywy 452–455 zaskarżonej decyzji). Zdaniem Komisji EU IP Steering Committee stanowił forum, w ramach którego dyrektorzy LuxOpCo i ASE odpowiedzialni za działalność handlową i technologię spotykali się, aby omawiać i zalecać dotyczące wartości niematerialnych i prawnych w Europie działania, jakie przedstawiali im prawnicy grupy Amazon. Faktyczne decyzje dotyczące rozwoju i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych, zarządzania nimi oraz ich wykorzystywania podejmowali zatem członkowie LuxOpCo i ASE wchodzący w skład tego komitetu jako szefowie-decydenci odpowiedzialni za działalność grupy Amazon w zakresie sprzedaży detalicznej i usług w Europie (motywy 452–455 zaskarżonej decyzji).

345 Po trzecie, Komisja wyjaśniła, że LuxOpCo przyczyniało się do rozwoju technologii (motywy 466–472 zaskarżonej decyzji). Wskazała ona, że technologia udostępniona LuxOpCo przez LuxSCS była rzeczywiście „istniejącą technologią opracowaną przez Amazon US", którą „stale rozwijan[o] w Stanach Zjednoczonych" (motywy 456 i 461 zaskarżonej decyzji). Jednakże jej zdaniem liczne funkcje oprogramowania Amazona wykorzystywanego w Stanach Zjednoczonych trzeba było dostosować, aby można było je wdrożyć w Europie. W szczególności Komisja wyjaśniła, że aby skutecznie prowadzić europejską działalność handlową grupy Amazon w Europie, w rozpatrywanym okresie LuxOpCo rozwinęło i ulepszyło tę amerykańską technologię oraz zarządzało nią przy wsparciu jego spółek zależnych (motywy 456–460 zaskarżonej decyzji). Ponadto LuxOpCo i powiązane z nim spółki europejskie specjalnie opracowały ważną technologię wykorzystywaną do celów europejskiej działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług. Przykładem tego rodzaju technologii była „European Fulfilment Network" (europejska sieć dystrybucji, EFN) – technologia, która umożliwiła połączenie zapasów grupy Amazon znajdujących się w różnych państwach członkowskich oraz powiązanie europejskich centrów realizacji zamówień, wobec czego dzięki temu narzędziu klienci z każdego państwa Unii byli w stanie kupować artykuły na którejkolwiek krajowej stronie internetowej grupy Amazon w Europie (motywy 462 i 463 zaskarżonej decyzji).

346 Po czwarte, w odniesieniu do danych dotyczących klientów Komisja stwierdziła, że nawet jeśli dane dotyczące klientów europejskich stron internetowych stanowiły własność LuxSCS, LuxOpCo pełniło w rozpatrywanym okresie aktywne i kluczowe funkcje związane z rozwojem i ulepszaniem tych danych oraz z zarządzaniem nimi (motywy 466–468 zaskarżonej decyzji). Wskazała ona w tym względzie, że LuxOpCo aktywnie gromadziło te dane w ramach usługi świadczonej na rzecz LuxSCS i musiało zapewnić ich zachowanie oraz zagwarantować przestrzeganie obowiązujących przepisów dotyczących ochrony danych.

347 Po piąte, co się tyczy „znaku towarowego zastrzeżonego [zgłoszonego znaku towarowego]" (motywy 469 i 470 zaskarżonej decyzji), czyli znaku towarowego Amazon, w zakresie, w jakim zgłoszono go w Unii, Komisja wskazała, że mimo iż ów znak był dobrze rozpoznawalny, a duża rozpoznawalność znaku towarowego na poziomie światowym stanowi kluczowy atut przyciągający klientów, wartość tego znaku towarowego miała drugorzędne znaczenie dla prawidłowego wdrożenia w Europie trzech filarów działalności grupy Amazon, którymi są asortyment, cena i łatwość użytkowania (zwanych dalej „trzema filarami"). Biorąc pod uwagę fakt, że znak towarowy i reputacja grupy Amazon opierały się w znacznym stopniu na stałym świadczeniu przez LuxOpCo i europejskie spółki powiązane usługi wysoce satysfakcjonującej dla klientów, zdaniem Komisji należy stwierdzić, że w rzeczywistości wartość znaku towarowego Amazon w Europie została wygenerowana na poziomie LuxOpCo i europejskich spółek powiązanych, a nie na poziomie LuxSCS (motywy 469 i 470 zaskarżonej decyzji). Ponadto LuxOpCo i spółki europejskie prowadziły działalność marketingową, bazując na lokalnej wiedzy fachowej (motyw 472 zaskarżonej decyzji).

348 Ponieważ Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują każdy z pięciu punktów analizy Komisji, należy zbadać odrębnie argumenty dotyczące każdej z tych kwestii.

349 Przed przystąpieniem do takiego badania należy zauważyć na wstępie, że Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon nie kwestionują tego, iż LuxOpCo pełniło pewne funkcje związane z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności technologii, a kwestionują jedynie to, że LuxOpCo odgrywało istotną rolę w rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, a tym samym że pełniło wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z tymi wartościami.

350 W swoich pismach Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon przyznają bowiem, że LuxOpCo pełniło funkcje w zakresie rozwoju, które określają jako „minimalne", czy też że odgrywało rolę – która ich zdaniem była jednak „drugorzędna" – w tworzeniu wartości odnośnych wartości niematerialnych i prawnych.

351 Wynika więc z tego, że nawet zgodnie z uwagami Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona LuxOpCo rzeczywiście pełniło funkcje, choćby drugorzędne, związane z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych.

– *W przedmiocie charakteru licencji udzielonej LuxOpCo (motyw 450 zaskarżonej decyzji)*

352 Jak wskazano już w pkt 343 powyżej, w celu wykazania znaczenia funkcji pełnionych przez LuxOpCo w związku z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych Komisja podkreśliła w motywie 450 zaskarżonej decyzji, że LuxOpCo miało „prawo do dalszego rozwijania, ulepszania, utrzymywania […] wartości niematerialnych i prawnych przez cały ich okres użytkowania". W tym kontekście Komisja stwierdziła w pkt 100 odpowiedzi na skargę złożonej w sprawie T-816/17, że LuxOpCo miało „wyłączne prawo do dalszego rozwijania, ulepszania [i] utrzymywania wartości niematerialnych i prawnych" Amazona.

353 Prawdą jest, że terminu „wyłączna" użyto w pkt 2.1 umowy licencyjnej w celu opisania udzielonej LuxOpCo licencji, która obejmowała w każdym razie jedynie terytorium europejskie. Ów pkt 2.1 lit. a) ma następujące brzmienie:

„Udzielenie wyłącznej licencji na własność intelektualną

[LuxSCS] przyznaje nieodwołalnie [LuxOpCo] – na podstawie wszystkich praw własności intelektualnej [LuxSCS] dotyczących własności intelektualnej [LuxSCS] lub obejmujących własność intelektualną [LuxSCS], istniejących obecnie lub w przyszłości – następujące jedyne i wyłączne prawo oraz licencję w zakresie własności intelektualnej [LuxSCS] w okresie obowiązywania [umowy licencyjnej] […]".

354 Jednakże w świetle uzgodnień umownych istniejących pomiędzy LuxSCS a podmiotami amerykańskimi należy stwierdzić, że w rzeczywistości LuxOpCo nie było jedynym podmiotem, który posiadał prawo do ulepszania i rozwijania tych wartości niematerialnych i prawnych.

355 Prawa bowiem, z których LuxOpCo korzystało w związku z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych na mocy umowy licencyjnej, nie były siłą rzeczy wyłączne, ponieważ pozostałe strony UPK, czyli ATI i A 9, zachowały prawo do rozwoju, ulepszania i wykorzystywania technologii. Komisja nie kwestionuje zresztą faktu, że inne strony UPK, czyli ATI i A 9, zachowały prawo do rozwoju i ulepszania technologii.

356 W tym względzie należy przypomnieć, że prawa, które LuxOpCo uzyskało na podstawie umowy licencyjnej, nie ograniczały się do wartości niematerialnych i prawnych istniejących w chwili zawarcia tej umowy, lecz obejmowały również wszystkie przyszłe wartości niematerialne i prawne powstałe w następstwie stałych wysiłków na rzecz rozwoju, utrzymania i ulepszania podejmowanych pod kierownictwem amerykańskich podmiotów ATI i A 9. Świadczy to o tym, że LuxOpCo nie było jedynym podmiotem uprawnionym do rozwoju i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych objętych umową licencyjną.

357 Komisja przyznaje zresztą, że wartości przeniesione na LuxSCS w dniu 1 stycznia 2005 r. na podstawie umowy przystąpienia były „stopniowo zastępowane" w rozpatrywanym okresie wartościami niematerialnymi i prawnymi rozwiniętymi i ulepszonymi później na podstawie UPK. Przyznaje ona również, że technologia znajdująca się w posiadaniu LuxSCS, na którą udzielono licencji LuxOpCo, była rozwijana przez podmioty amerykańskie, w szczególności ATI i A 9.

358 Z powyższego wynika zatem, że Komisja błędnie uznała, iż LuxOpCo korzystało z wyłącznego prawa do dalszego rozwijania wartości niematerialnych i prawnych. Stwierdzenie to nie wystarczy jednak do podważenia rozumowania Komisji, zgodnie z którym LuxOpCo pełniło istotne, a nawet wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych. Okoliczność, że

LuxOpCo nie posiadało wyłącznego prawa do wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych, nie potwierdza bowiem ani nie podważa stwierdzenia Komisji, zgodnie z którym LuxOpCo pełniło wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych.

– *W przedmiocie EU IP Steering Committee (motywy 452–455 zaskarżonej decyzji)*

359 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują zasadniczo to, że EU IP Steering Committee odgrywał przypisaną mu przez Komisję rolę (pkt 344 powyżej). Ich zdaniem komitet ten nie podejmował decyzji w sprawie rozwoju lub ulepszania wartości niematerialnych i prawnych. Co więcej, nie tylko większość uczestników tego komitetu stanowił personel amerykański, ale ponadto decyzje EU IP Steering Committee podejmowali w rzeczywistości pracownicy grupy Amazon w Stanach Zjednoczonych, a w szczególności wiceprezes odpowiedzialny za własność intelektualną.

360 Komisja kwestionuje te argumenty.

361 W motywach 452 i 453 zaskarżonej decyzji Komisja wyjaśniła, że EU IP Steering Committee powołano w celu zapewnienia technicznych i handlowych wytycznych dotyczących rozwoju i wprowadzania własności intelektualnej w Europie. Komisja wskazała, że z „EU Policies and Procedures Manual" (podręcznika na temat polityki i procedur dla Unii) wynika, po pierwsze, iż ów komitet zbierał się w szczególności w celu zbadania portfela własności intelektualnej Amazona oraz strategii handlowej przedsiębiorstwa w zakresie, w jakim dotyczyła ona rozwoju i wprowadzania własności intelektualnej. Po drugie, komitet ten składał się w szczególności z wiceprezesa ds. usług w Unii, dyrektora ds. prawnych w Unii (zatrudnianego przez LuxOpCo), doradcy grupy Amazon ds. własności intelektualnej i wiceprezesa odpowiedzialnego za działalność europejską.

362 Następnie Komisja wskazała, że okoliczność, iż chodzi tu tylko o organ doradczy, jak Amazon wyjaśnił w toku postępowania administracyjnego, nie oznacza, że jego zalecenia nie miały wpływu na rozwój i utrzymywanie wartości niematerialnych i prawnych oraz na zarządzanie nimi. Komisja zaznaczyła, że w rzeczywistości EU IP Steering Committee zbierał się po to, po pierwsze, by opracowywać zalecenia dotyczące wniosków mających na celu ochronę wartości niematerialnych i prawnych (i tym samym wyłącznych praw LuxOpCo wynikających z umowy licencyjnej zawartej pomiędzy LuxSCS a LuxOpCo), po drugie, by badać stan postępowań sądowych w Europie dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, a po trzecie, by organizować szkolenia dla europejskich pracowników w zakresie wykorzystywania technologii i innych wartości niematerialnych i prawnych (motyw 454 zaskarżonej decyzji).

363 Wreszcie, opierając się na zeznaniu zatrudnionego w Stanach Zjednoczonych wiceprezesa odpowiedzialnego za własność intelektualną, Komisja doszła do wniosku, że EU IP Steering Committee stanowił forum, w ramach którego dyrektorzy LuxOpCo spotykali się w celu omówienia przedstawionych przez prawników grupy Amazon działań dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, w związku z czym faktyczne decyzje dotyczące rozwoju i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych, zarządzania nimi oraz ich wykorzystywania podejmowali członkowie LuxOpCo i ASE wchodzący w skład tego komitetu jako szefowie-decydenci odpowiedzialni za działalność grupy Amazon w zakresie sprzedaży detalicznej i usług w Europie (motyw 455 zaskarżonej decyzji).

364 W świetle motywów 452–455 zaskarżonej decyzji należy stwierdzić, że Komisja nie wykazała w zaskarżonej decyzji, iż EU IP Steering Committee podejmował istotne decyzje dotyczące rozwoju lub ulepszania wartości niematerialnych i prawnych.

365 Przede wszystkim Komisja przyznaje w motywach 452 i 453 zaskarżonej decyzji, że rola EU IP Steering Committee była ograniczona, ponieważ zapewniał on jedynie „techniczne i handlowe wytyczne" oraz „pomoc" w podejmowaniu strategicznych decyzji dotyczących rozwoju własności intelektualnej będącej w posiadaniu LuxSCS lub w zawieraniu wielu umów licencyjnych z osobami trzecimi.

366 Z podręcznika grupy Amazon na temat polityki i procedur dla Unii wynika ponadto, że EU IP Steering Committee nie posiadał uprawnień decyzyjnych jako takich, lecz stanowił jedynie organ mający wspierać rozwój i wprowadzanie własności intelektualnej w Europie. Komisja przyznała to zresztą w sposób dorozumiany w motywie 454 zaskarżonej decyzji, gdy wspomniała o „wpływie", jaki „zalecenia" tego komitetu miały na rozwój i utrzymywanie wartości niematerialnych i prawnych oraz na zarządzanie nimi.

367 Następnie z motywu 454 zaskarżonej decyzji (zob. pkt 362 powyżej), a także z zeznania zatrudnionego w Stanach Zjednoczonych wiceprezesa odpowiedzialnego za własność intelektualną, do którego nawiązano w motywie 455 rzeczonej decyzji, wynika, że w praktyce EU IP Steering Committee ograniczał się do badania kwestii związanych z ochroną i utrzymaniem praw do wartości niematerialnych i prawnych i że kwestia rozwoju lub ulepszania wartości niematerialnych i prawnych jako taka nie była przedmiotem dyskusji w ramach tego komitetu.

368 Wreszcie, w zakresie, w jakim EU IP Steering Committee mógł być forum dyskusji na temat ulepszania i rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, należy stwierdzić, że decyzje dotyczące rozwoju wartości niematerialnych i prawnych nie były podejmowane przez komitet, lecz co do zasady przez pracowników grupy Amazon w Stanach Zjednoczonych, a w szczególności przez wiceprezesa odpowiedzialnego za własność intelektualną. Komisja nie zakwestionowała tego twierdzenia przedstawionego przez Wielkie Księstwo Luksemburga.

369 Ponadto, co się tyczy składu tego komitetu, wbrew temu, co Komisja podnosi w swoich pismach, pracownicy sprawujący funkcje kierownicze w ramach podmiotów amerykańskich, a w szczególności wiceprezes odpowiedzialny za własność intelektualną Amazon US, zasiadali w EU IP Steering Committee, a nawet kierowali jego spotkaniami.

370 Z powyższego wynika, że stwierdzenia Komisji odnoszące się do EU IP Steering Committee nie pozwalają na poparcie zawartego w pkt 455 zaskarżonej decyzji wniosku, zgodnie z którym decyzje dotyczące rozwoju i ulepszania wartości niematerialnych i prawnych były podejmowane przez pracowników LuxOpCo i ASE, którzy wchodzili w skład tego komitetu jako szefowie-decydenci odpowiedzialni za działalność grupy Amazon w zakresie sprzedaży detalicznej i usług w Europie.

371 Komisja zdołała co najwyżej wykazać, że LuxOpCo pełniło funkcje związane z zarządzaniem wartościami niematerialnymi i prawnymi oraz z ich ochroną i że pracownicy LuxOpCo decydowali o odpowiednich środkach, takich jak na przykład zgłoszenie patentowe, na podstawie zaleceń omówionych w ramach EU IP Steering Committee.

372 Z powyższego wynika, że twierdzenia Komisji dotyczące EU IP Steering Committee nie wystarczą do wykazania, iż LuxOpCo pełniło funkcje związane z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych, które można by uznać za „wyjątkowe i wartościowe".

– *W przedmiocie funkcji LuxOpCo dotyczących rozwoju technologii*

373 W motywie 449 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że funkcje LuxOpCo obejmowały rozwój i ulepszanie technologii oraz zarządzanie nią.

374 Na poparcie tego twierdzenia Komisja wskazała wpierw zasadniczo w motywie 456 zaskarżonej decyzji, że technologia rozwinięta w Stanach Zjednoczonych nie mogła być wykorzystywana jako taka w Europie i że należało dokonać dostosowań w celu sprostania specyficznym potrzebom europejskim. Wyjaśniła ona, że rozwój działalności handlowej grupy Amazon w Europie wymagał specyficznej technologii (odmiennego oprogramowania, lokalnych dostosowań).

375 Następnie Komisja podkreśliła, że LuxOpCo posiadało zasoby technologiczne niezbędne do prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej. Wskazała ona w szczególności, że około sześćdziesiąt osób wykonywało zadania związane z technologią, że zespół ds. „lokalizacji" i tłumaczeń pełnił funkcje w zakresie dostosowania europejskich stron internetowych do lokalnych preferencji i że zatrudniono około dziesięciu dodatkowych osób na stanowisku „Technical Program Manager" (kierownika ds. programu technicznego), których rolą było przekształcenie w opis techniczny potrzeb technologicznych zidentyfikowanych przez lokalne zespoły ds. sprzedaży detalicznej. Zdaniem Komisji to właśnie ten proces pozwolił na ciągły rozwój technologii i dostosowanie jej do lokalnego rynku.

376 W tym względzie Komisja rzeczywiście przyznała w motywie 461 zaskarżonej decyzji, że zasoby techniczne LuxOpCo były ograniczone. Podkreśliła ona jednak, że w rzeczywistości szczególna wartość technologii wynikała z lokalnej wiedzy fachowej, z określania nowych potrzeb przedsiębiorstwa i z przekładania ich na projekt oprogramowania, a nie z samego kodowania.

377 Wreszcie, Komisja wskazała, że LuxOpCo przyczyniało się również do opracowania katalogów, technologii tłumaczeniowej i lokalnych dostosowań. Zadania te były wykonywane przez dawne zespoły europejskich spółek powiązanych lub przez nowych pracowników. Ponadto stwierdziła ona, że europejskie spółki powiązane odgrywały też ważną rolę w rozwoju nowych technologii specyficznych dla europejskich rynków krajowych.

378 Komisja dodała, że w szczególności LuxOpCo i europejskie spółki powiązane przyczyniły się do rozwoju EFN. Technologia ta odpowiadała specyficznej potrzebie działalności europejskiej, pozwalając europejskim klientom na zakup artykułów na dowolnej europejskiej stronie internetowej grupy Amazon.

379 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podnoszą, że LuxOpCo nie pełniło żadnej istotnej funkcji w zakresie rozwoju, ulepszania lub utrzymywania wartości niematerialnych i prawnych związanych z technologią. Nie zgadzają się w szczególności z twierdzeniem Komisji, zgodnie z którym LuxOpCo odegrało istotną rolę w rozwoju EFN, i podnoszą, że chociaż technologia ta była właściwa dla Europy, rozwinięto ją w Stanach Zjednoczonych, oraz że LuxOpCo nie brało udziału ani w jej opracowaniu, ani w jej tworzeniu.

380 Komisja kwestionuje te argumenty i podtrzymuje swoje stanowisko wyrażone w motywach 456–465 zaskarżonej decyzji, które omówiono w pkt 373–378 powyżej.

381 Na wstępie należy stwierdzić, że – wbrew temu, co sugerują Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon – Komisja nie uznała w zaskarżonej decyzji, że LuxOpCo było głównym podmiotem rozwijającym technologię, czy to w skali globalnej, czy tylko na poziomie europejskim, lecz – jak wskazano w motywach 449 i 465 zaskarżonej decyzji – że LuxOpCo aktywnie przyczyniało się w rozpatrywanym okresie do rozwoju i ulepszania technologii oraz do zarządzania nią. Komisja nie kwestionuje również tego, że technologia była stale rozwijana w Stanach Zjednoczonych.

382 W tym względzie prawdą jest, że – jak podnoszą Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon – narzędzia technologiczne były rozwijane głównie przez podmioty amerykańskie i udostępniane w ostatecznej formie w ramach działalności europejskiej. Oprogramowanie wykorzystywane przez różne strony europejskie było zresztą wspólne.

383 Z jednej strony z akt sprawy wynika, że w Stanach Zjednoczonych podejmowano większość decyzji dotyczących rozwoju wartości niematerialnych i prawnych oraz nadawania pierwszeństwa projektom, które miały być rozwijane, w tym w zakresie technologii właściwej dla Europy.

384 Z drugiej strony bezsporne jest, że najwięcej techników i inżynierów przyczyniających się do rozwoju technologii znajdowało się w Stanach Zjednoczonych. Co najmniej [*poufne*] pracowników grupy Amazon przyczyniało się do rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, w tym ponad [*poufne*]

pracowników było zatrudnionych w rozpatrywanym okresie w Stanach Zjednoczonych na stanowiskach związanych z technologią. Komisja nie kwestionuje tych danych. Ponadto z akt sprawy, a w szczególności z różnych zeznań pracowników grupy Amazon, wynika, że wydziały centralne i amerykańscy technicy byli odpowiedzialni za rozwój narzędzi właściwych dla rynku europejskiego.

385 Następnie, co się tyczy wkładu LuxOpCo w związku z rozwojem technologii, należy zwrócić uwagę na podane niżej elementy.

386 W pierwszej kolejności Komisja prawidłowo ustaliła, że dostosowania były czasami konieczne w celu wdrożenia technologii w Europie.

387 Wprawdzie bowiem, jak podnoszą Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon, model biznesowy i leżąca u jego podstaw technologia są takie same w Stanach Zjednoczonych i w Europie, lecz z przedstawionych przez strony różnych zeznań pracowników grupy Amazon, a w szczególności z zeznania zatrudnionego w Stanach Zjednoczonych wiceprezesa wykonawczego odpowiedzialnego za działalność w zakresie międzynarodowego handlu detalicznego, wynika, że ze względu na specyfikę rynku europejskiego w porównaniu z rynkiem amerykańskim technologię rozwiniętą w Stanach Zjednoczonych nie zawsze można było wykorzystać jako taką na europejskich stronach internetowych. Tak więc oprócz EFN konieczne były technologia rozwinięta specjalnie dla europejskiej działalności grupy Amazon, dostosowania lub „lokalizacje". Z akt sprawy wynika, że owe dostosowania obejmowały w szczególności wysiłki w zakresie tłumaczeń [*poufne*].

388 W drugiej kolejności z zeznań pracowników grupy Amazon wynika, że chociaż znaczną część dostosowań do rynku europejskiego dotyczących technologii przeprowadzono w Stanach Zjednoczonych, w szczególności gdy chodziło o pracę nad oprogramowaniem, LuxOpCo przyczyniło się w pewnym stopniu do tych dostosowań.

389 Jak bowiem potwierdza zresztą Amazon w skardze w sprawie T-318/18, pod koniec rozpatrywanego okresu co najwyżej sześćdziesiąt osób zajmowało w Luksemburgu stanowiska związane z technologią.

390 W tym względzie z akt sprawy, a w szczególności z zeznań zatrudnionego w Stanach Zjednoczonych wiceprezesa wykonawczego odpowiedzialnego za działalność w zakresie międzynarodowego handlu detalicznego oraz byłego szefa działu programów dla osób trzecich w Europie (w szczególności MarketPlace), wynika, że najpóźniej w roku następującym po restrukturyzacji z 2006 r. LuxOpCo zaczęło korzystać ze swoich własnych techników. Konkretnie, LuxOpCo zatrudniło w rozpatrywanym okresie programistów (software developers), którzy przyczynili się do rozwoju programów specyficznych dla działalności europejskiej i pracowali nad lokalnymi dostosowaniami.

391 Podobnie z zeznań byłego szefa działu programów dla osób trzecich w Europie (w szczególności MarketPlace) wynika, że [*poufne*].

392 W tym kontekście, co się tyczy zespołu ds. lokalizacji i tłumaczeń wskazanego przez Komisję w motywie 459 zaskarżonej decyzji, należy stwierdzić, iż z akt sprawy wynika, że zespół ten był odpowiedzialny za dostosowanie europejskich stron internetowych, w szczególności za tłumaczenie, i że przyczynił się on do rozwoju oprogramowania. Z zeznań pracowników grupy Amazon wynika bowiem, że [*poufne*]. Tymczasem nawet jeśli te działania i ta ostatnia technologia odegrały istotną rolę w zakresie działalności handlowej LuxOpCo, to jednak miały one niewielkie znaczenie w porównaniu z pozostałą częścią technologii rozwiniętej w Stanach Zjednoczonych.

393 Następnie, co się tyczy wskazanej przez Komisję w motywie 456 zaskarżonej decyzji działalności polegającej na rozwoju katalogu, należy stwierdzić, że – jak podnoszą Amazon i Wielkie Księstwo Luksemburga – działalność ta nie obejmowała projektowania oprogramowania stanowiącego podstawę

katalogu, ponieważ czynności w zakresie projektowania prowadzono w Stanach Zjednoczonych. Związaną z katalogiem działalność prowadzoną w Luksemburgu [*poufne*]. Lokalne prace nad rozwojem katalogu [*poufne*].

394 Z zeznań zatrudnionego w Stanach Zjednoczonych wiceprezesa wykonawczego odpowiedzialnego za działalność w zakresie międzynarodowego handlu detalicznego wynika, że [*poufne*]. Tak więc o ile LuxOpCo mogło dokonywać operacji na oprogramowaniu związanym z katalogiem, o tyle owe operacje pozostawały bardzo ograniczone w porównaniu z czynnościami podejmowanymi przez wydziały centralne grupy Amazon.

395 Z powyższego wynika, że LuxOpCo przyczyniło się do rozwoju technologii, dokonując pewnych dostosowań związanych głównie z tłumaczeniem, a jedynie w mniejszym stopniu do rozwoju niektórych programów i funkcji. Ponadto zasadnicza część pracy w zakresie dostosowania technologii do działalności europejskiej zależała w znacznym stopniu od wydziałów centralnych grupy Amazon. Wynika z tego, że wkład LuxOpCo w rozwój technologii mógł odegrać jedynie niewielką rolę w tworzeniu wartości tej technologii. W konsekwencji o ile Komisja prawidłowo stwierdziła w motywie 461 zaskarżonej decyzji, że dostosowania wymagane w Europie opracowano w pobliżu rynków lokalnych, o tyle błędne było nadanie takiego znaczenia wkładowi LuxOpCo w rzeczone dostosowania i wysnucie na tej podstawie wniosku, że ów wkład był wyjątkowy i wartościowy.

396 W trzeciej kolejności, jak Komisja wskazała w motywach 460 i 461 zaskarżonej decyzji, poza dostosowaniami przeprowadzonymi lokalnie przez zespoły luksemburskie LuxOpCo przyczyniło się również do rozwoju technologii ze względu na swój udział w procesie określania nowych potrzeb technologicznych przedsiębiorstwa i przekładania ich na projekty oprogramowania.

397 W tym kontekście LuxOpCo zatrudniało kierowników ds. programów technicznych (technical program managers), których zadaniem było przełożenie potrzeb handlowych na terminy techniczne w celu umożliwienia programiście (software developer) ich kodowania (zob. motyw 460 zaskarżonej decyzji). Wielkie Księstwo Luksemburga nie kwestionuje zresztą tego, że specyfikacje funkcjonalne i techniczne dotyczące narzędzi i dostosowań wymaganych w Europie opracowano w pobliżu rynków lokalnych.

398 Prawdą jest, jak Komisja podkreśliła zasadniczo w motywie 461 zaskarżonej decyzji, że określenie potrzeb handlowych i opracowanie specyfikacji odgrywało istotną rolę w rozwoju technologii. Z akt sprawy wynika bowiem, że wartość technologii grupy Amazon opiera się na zdolności tej technologii do obsługiwania trzech filarów grupy Amazon, a mianowicie niskich cen, asortymentu i łatwości użytkowania (zob. pkt 347 powyżej), a zatem do zaspokajania potrzeb klientów. Wartość technologii Amazona polega zatem również w pewnym stopniu na dostosowaniu się do lokalnych potrzeb, a w szczególności na zdolności lokalnych zespołów do opracowania specyfikacji celem zapewnienia dostosowań technologii do potrzeb konsumentów.

399 Należy jednak zauważyć, że – jak twierdzi Amazon – jedynie około dwunastu kierowników ds. programów było zatrudnionych w Luksemburgu, podczas gdy [*poufne*] w Stanach Zjednoczonych i [*poufne*] z tych osób zatrudniono w Luksemburgu dopiero pod koniec rozpatrywanego okresu ([*poufne*]).

400 Ponadto, o ile LuxOpCo określiło potrzeby technologiczne przedsiębiorstwa oraz specyfikacje dotyczące tych potrzeb, o tyle technologię opracowano i stworzono w Stanach Zjednoczonych. W tym kontekście, wbrew temu, co Komisja zdaje się sugerować w pkt 103 odpowiedzi na skargę w sprawie T-318/18, działalność podmiotów amerykańskich nie ograniczała się do zwykłej działalności w zakresie kodowania, lecz polegała na rzeczywistej działalności rozwojowej.

401 Wreszcie, jak utrzymuje Amazon, to podmioty amerykańskie – a nie LuxOpCo – podejmowały przeważającą większość strategicznych decyzji dotyczących rozwoju technologii, w szczególności w odniesieniu do Europy.

402 Wynika z tego, że rozwój i ulepszanie technologii w celu poprawy doświadczenia klientów opierały się głównie na modelu rozwiniętym w Stanach Zjednoczonych, który jest taki sam w Europie i w Stanach Zjednoczonych, a jedynie w mniejszym stopniu na specyfikacjach technicznych, które mogły opracowywać zespoły lokalne.

403 Z powyższego wynika, że chociaż Komisja prawidłowo uznała, iż LuxOpCo przyczyniło się do rozwoju wartości niematerialnych i prawnych poprzez opracowanie specyfikacji technicznych na poziomie technologii będącej przedmiotem umowy licencyjnej, wspomniany wkład był ograniczony. Ponadto w zakresie, w jakim funkcje te były już sprawowane przed 2006 r. przez spółki powiązane, należy stwierdzić, podobnie jak podnosi Wielkie Księstwo Luksemburga w pkt 109 skargi w sprawie T-816/17, że owych funkcji nie można uznać za wyjątkowe, lecz że są to funkcje bieżące.

404 W czwartej kolejności Komisja uznała, że LuxOpCo przyczyniło się do rozwoju EFN – jedynej technologii właściwej dla europejskiej działalności grupy Amazon.

405 Jak Komisja wskazała w motywie 463 zaskarżonej decyzji, EFN jest kombinacją zaawansowanych rozwiązań technologicznych, takich jak wprowadzenie nowych funkcji, i optymalizacji logistycznej.

406 Bezsporne jest, że EFN odegrał istotną rolę w działalności handlowej w zakresie sprzedaży detalicznej i usług w Europie. Jak Komisja wskazała w motywie 462 zaskarżonej decyzji i jak sam Amazon stwierdził w piśmie złożonym po zakończeniu postępowania do United States Tax Court (federalnego sądu podatkowego Stanów Zjednoczonych), utworzenie EFN miało na celu rozwiązanie problemu wynikającego z istnienia wielu stron internetowych powiązanych z krajowymi centrami realizacji zamówień. Technologia ta pozwoliła na powiązanie europejskich centrów realizacji zamówień oraz na połączenie zapasów, umożliwiając w ten sposób klientom w całej Unii zakup artykułów na dowolnej stronie internetowej Amazona w Europie.

407 Z zeznań pracowników Amazona, jak również z pisma Amazona złożonego po zakończeniu postępowania do United States Tax Court (federalnego sądu podatkowego Stanów Zjednoczonych), wynika zresztą, że EFN odegrał kluczową rolę w umożliwieniu rozpoczęcia działalności w dwóch nowych krajach europejskich, mianowicie w Hiszpanii i we Włoszech.

408 Tymczasem z akt sprawy wynika, że Komisja rzeczywiście miała prawo uznać, iż LuxOpCo uczestniczyło w rozwoju EFN (zob. pkt 404 powyżej).

409 W piśmie złożonym po zakończeniu postępowania do United States Tax Court (federalnego sądu podatkowego Stanów Zjednoczonych) sam Amazon bowiem [*poufne*]. Zgodnie z owym pismem „AEHT” (to znaczy Amazon Europe Holding Technology, termin odpowiadający oficjalnej nazwie LuxSCS) [*poufne*]. Należy podkreślić w tym względzie, że w ramach postępowania amerykańskiego, o którym mowa w pkt 14 powyżej, nie dokonano żadnego rozróżnienia między poszczególnymi luksemburskimi podmiotami wchodzącymi w skład grupy i że w postępowaniu tym terminu „AEHT” użyto w odniesieniu do LuxOpCo lub LuxSCS bez ich rozróżniania. Tymczasem jeśli chodzi o udział w rozwoju EFN, jest jasne, że Amazon odnosił się do LuxOpCo, a nie do LuxSCS.

410 Stwierdzenie to znajduje zresztą potwierdzenie w zeznaniach pracowników grupy Amazon, a w szczególności w zeznaniu zatrudnionego w Stanach Zjednoczonych wiceprezesa wykonawczego odpowiedzialnego za działalność w zakresie międzynarodowego handlu detalicznego, który potwierdza, że w owym czasie zatrudniony przez LuxOpCo dyrektor ds. handlu detalicznego w Europie aktywnie przyczynił się do opracowania i konceptualizacji EFN.

411 Niemniej jednak należy uściślić, że błędem byłoby uznać, iż LuxOpCo było odpowiedzialne za cały proces rozwoju EFN.

412 Po pierwsze, z akt sprawy wynika, że siedziba amerykańska odegrała decyzyjną rolę w rozpoczęciu projektu EFN.

413 Po drugie, jak podnosi Wielkie Księstwo Luksemburga i jak wynika z zeznań pracowników grupy Amazon oraz z opinii federalnego sądu podatkowego Stanów Zjednoczonych, EFN rozwinięto przy wsparciu podmiotów amerykańskich. Konkretnie, prace związane z rozwojem oprogramowania stanowiącego podstawę EFN prowadzili technicy z zespołów centralnych, w szczególności na podstawie specyfikacji opracowanej przez zespoły LuxOpCo. Ponadto Komisja nie kwestionuje tego, że z operacyjnego punktu widzenia definicje i wymogi składowania, na których opierało się to narzędzie, również opracowano w Stanach Zjednoczonych.

414 Chociaż w motywie 462 zaskarżonej decyzji Komisja wskazuje, że „[EFN] opracowan[o] […] w Europie", nie przedstawiając dodatkowych wyjaśnień, nie pominęła ona jednak całkowicie wkładu podmiotów amerykańskich. W przypisie 481 zaskarżonej decyzji cytuje ona w szczególności jedno z zeznań, zgodnie z którym technologię opracowano w Europie z pomocą centralnych zespołów technologicznych.

415 Z powyższego wynika zatem, że chociaż EFN opierał się w znacznej mierze na technologii rozwiniętej w Stanach Zjednoczonych, LuxOpCo również przyczyniło się aktywnie do rozwoju tej technologii. Tymczasem w świetle znaczenia tej technologii dla ekspansji europejskiej działalności grupy Amazon Komisja nie popełniła błędu, uznając ów wkład za wyjątkowy i wartościowy. Nawet jeśli LuxSCS był in fine właścicielem tej technologii, to jednak jej rozwój był również owocem wysiłków LuxOpCo.

416 Z ustaleń poczynionych w pkt 386–415 powyżej wynika więc, że poza EFN, w którego rozwoju LuxOpCo aktywnie uczestniczyło, najważniejszych dostosowań technologii dokonano w Stanach Zjednoczonych w porozumieniu z zespołami europejskimi, które określały swoje potrzeby, oraz że oprócz tego zespoły lokalne mogły bezpośrednio dokonywać niektórych drobnych dostosowań.

417 Z całości powyższych rozważań wynika, że chociaż Komisja prawidłowo uznała, iż z uwagi na swój udział w rozwoju EFN LuxOpCo pełniło wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z technologią, to w pozostałym zakresie wyolbrzymiła ona znaczenie funkcji LuxOpCo związanych z rozwojem technologii. Poza rozwojem EFN funkcje LuxOpCo ograniczały się bowiem głównie do dostosowań i do opracowywania specyfikacji technicznych. W związku z tym nie można w pełni zgodzić się z wnioskiem zawartym w motywie 465 zaskarżonej decyzji, a w szczególności z twierdzeniem, że LuxOpCo dokonało istotnych ulepszeń technologii.

418 Ponieważ stwierdzenie to opiera się na zeznaniach pracowników Amazona, nie wydaje się konieczne szczegółowe zbadanie argumentów Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona, zgodnie z którymi Komisja wykorzystała zeznania w błędny sposób między innymi w celu stwierdzenia, że technologię (w szczególności EFN) rozwinięto w Europie, podczas gdy rozwinięto ją Stanach Zjednoczonych. Nawet jeśli nie można zaakceptować analizy Komisji w całości, popełnione przez Komisję błędy nie są w stanie podważyć stwierdzenia, że LuxOpCo rzeczywiście przyczyniło się do rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, a w szczególności EFN.

– W przedmiocie danych dotyczących klientów (motywy 466–468 zaskarżonej decyzji)

419 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują zasadność stwierdzenia Komisji, zgodnie z którym LuxOpCo pełniło aktywne i kluczowe funkcje związane z rozwojem i ulepszaniem danych dotyczących klientów oraz z zarządzaniem nimi. Podnoszą one zasadniczo, że dane dotyczące klientów były gromadzone automatycznie za pomocą technologii rozwiniętej w Stanach Zjednoczonych i bez udziału pracowników LuxOpCo.

420 Komisja nie zgadza się z tymi argumentami.

421 Na wstępie należy zauważyć, że strony nie zgadzają się co do tego, czy LuxOpCo przyczyniało się aktywnie do rozwoju bazy danych zawierającej informacje o klientach, takie jak na przykład historia sprzedaży. Chodzi zatem o ustalenie, czy można przypisać LuxOpCo gromadzenie danych dotyczących klientów w rozpatrywanym okresie, jak również ich ochronę.

422 Po pierwsze, należy zaznaczyć, że – jak Komisja zilustrowała to w tabeli 19 zaskarżonej decyzji – liczba klientów indywidualnych w skali roku znacznie wzrosła w rozpatrywanym okresie, mianowicie z 17 mln w 2006 r. do ponad 60 mln w 2014 r.

423 Po drugie, należy stwierdzić, podobnie jak czyni to Komisja, że dane dotyczące klientów stanowią aktywa o kluczowym znaczeniu dla podmiotu prowadzącego działalność w zakresie handlu elektronicznego, takiego jak grupa Amazon, w szczególności w ramach marketingu. Niektóre narzędzia, zwłaszcza wykorzystanie technologii rekomendacji i podobieństw, są bowiem zależne od danych dotyczących klientów. Dane dotyczące klientów stanowią zatem wyjątkową i cenną wartość niematerialną i prawną.

424 Po trzecie, bezsporne jest, że LuxOpCo jest podmiotem, który gromadził dane dotyczące klientów i który jest ponadto odpowiedzialny za przestrzeganie przepisów mających zastosowanie do tych danych. Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon nie podważają zresztą zawartego w motywie 468 zaskarżonej decyzji twierdzenia, zgodnie z którym LuxOpCo gromadziło dane dotyczące klientów europejskich stron internetowych w ramach usługi świadczonej na rzecz LuxSCS.

425 Faktycznie należy zauważyć, podobnie jak czyni to Amazon, że gromadzenie danych dotyczących klientów było zautomatyzowane i że to za pomocą technologii rozwiniętej w Stanach Zjednoczonych i dostarczonej LuxOpCo przez LuxSCS ta pierwsza spółka mogła gromadzić dane dotyczące klientów.

426 Jednakże jak Komisja podkreśla w pkt 107 odpowiedzi na skargę w sprawie T-318/18, to LuxOpCo przyczyniało się aktywnie do gromadzenia danych dotyczących klientów poprzez wdrażanie trzech filarów strategii grupy Amazon (zob. pkt 347 powyżej), umożliwiając przyciągnięcie klientów na jej strony internetowe i zebranie większej ilości danych dotyczących klientów. Gromadzenie danych dotyczących klientów zależy bowiem bezwzględnie od atrakcyjności stron internetowych grupy Amazon dla klientów. Tymczasem sam wzrost liczby odwiedzin europejskich stron internetowych, a tym samym wzrost ilości zebranych danych dotyczących klientów, był związany z wdrożeniem przez LuxOpCo trzech wymienionych powyżej filarów, czyli cen, asortymentu i łatwości użytkowania. Chociaż bezsporne jest, że technologia rozwinięta w Stanach Zjednoczonych odgrywała istotną rolę we właściwym wdrożeniu tych trzech filarów, to jednak LuxOpCo odegrało aktywną i kluczową rolę w związku z gromadzeniem nowych danych dotyczących klientów i przyczyniło się w ten sposób do rozwoju tych wyjątkowych i cennych wartości niematerialnych i prawnych.

427 Ponadto należy zauważyć, że Komisja prawidłowo uznała w motywie 468 zaskarżonej decyzji, iż LuxOpCo musiało zapewnić przechowywanie danych dotyczących klientów oraz zagwarantować przestrzeganie obowiązujących przepisów dotyczących ochrony danych. O ile fakt ochrony bazy danych dotyczących klientów stanowi działalność ważną dla modelu handlowego, który wiąże się ze sprzedażą detaliczną i usługami świadczonymi w szczególności na rzecz konsumentów końcowych, mając na uwadze powody przedstawione przez Komisję w motywie 466 zaskarżonej decyzji, o tyle chodzi tu o zwykłą dla każdego licencjobiorcy pracującego z tego rodzaju bazą danych działalność.

428 W świetle powyższego należy zgodzić się ze stwierdzeniami Komisji przedstawionymi w motywach 466–468 zaskarżonej decyzji przynajmniej w zakresie, w jakim LuxOpCo pełniło w rozpatrywanym okresie aktywne i kluczowe funkcje związane z ulepszaniem danych dotyczących klientów. W tym względzie należy stwierdzić, że gromadząc dane dotyczące klientów, których liczba potroiła się w latach 2006–2014, jak wynika z pkt 422 powyżej, LuxOpCo przyczyniło się do zwiększenia wartości rzeczonej wartości niematerialnej i prawnej, która stanowi wyjątkową i cenną wartość niematerialną i prawną. LuxOpCo pełniło zatem wyjątkowe i wartościowe funkcje.

– W przedmiocie „znaku towarowego Amazon” (motywy 469–472 zaskarżonej decyzji)

429 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podważają twierdzenie Komisji, zgodnie z którym wartość „znaku towarowego” Amazon jest generowana na poziomie LuxOpCo i europejskich spółek powiązanych.

430 Komisja kwestionuje te argumenty.

431 Po pierwsze, należy podkreślić, że – jak Komisja przyznała w sposób dorozumiany w motywach 469 i 471 zaskarżonej decyzji – znak towarowy Amazon jest dobrze rozpoznawalny, a korzystanie z dużej rozpoznawalności na poziomie światowym stanowi kluczowy atut przyciągający klientów. Należy stwierdzić, że owa reputacja istniała przed utworzeniem LuxOpCo. Trzeba zgodzić się jednak z zawartym w motywach 469 i 470 zaskarżonej decyzji stwierdzeniem Komisji, zgodnie z którym znak towarowy nie jest głównym elementem modelu grupy Amazon, ponieważ strategia handlowa tej grupy koncentruje się na trzech filarach (którymi są cena, łatwość użytkowania i katalog produktów). Wartość znaku towarowego zgłoszonego w Europie zależy bowiem również od zdolności do zapewnienia wysokiej jakości asortymentu, korzystnych cen i dużej łatwości użytkowania. Amazon sam zresztą podkreśla, że wartość marketingowych wartości niematerialnych i prawnych grupy Amazon w Europie zależy od zadowolenia klientów.

432 Po drugie, należy stwierdzić, że – jak podnoszą Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon – technologia odgrywa istotną, jeśli nie decydującą, rolę w rozwoju znaku towarowego Amazona. Z jednej bowiem strony technologia zajmuje centralne miejsce przy wdrażaniu trzech filarów. Zadowolenie klientów jest zatem w znacznej mierze uzależnione od technologii. Z drugiej strony technologia odgrywa kluczową rolę w zakresie marketingu i pozwala na zwiększenie prawdopodobieństwa, że nazwa „Amazon” pojawi się w wynikach wyszukiwania potencjalnych klientów. Bezsporne jest, że technologia ta jest rozwijana w Stanach Zjednoczonych.

433 Niemniej jednak sama technologia nie wystarczy do wdrożenia trzech filarów. Te ostatnie były bowiem również wdrażane przez LuxOpCo ze względu na fakt podejmowania strategicznych decyzji niezbędnych do prowadzenia działalności handlowej grupy Amazon w Europie.

434 W tym względzie należy zaznaczyć, że z pisma Amazona złożonego po zakończeniu postępowania wynika, iż w ramach tego postępowania przed United States Tax Court (federalnym sądem podatkowym Stanów Zjednoczonych) (zob. pkt 14 powyżej) Amazon podniósł zasadniczo, że [*poufne*].

435 W piśmie złożonym po zakończeniu postępowania do United States Tax Court (federalnego sądu podatkowego Stanów Zjednoczonych) Amazon stwierdził w szczególności, że [*poufne*], a w ramach sekcji poświęconej marketingowym wartościom niematerialnym i prawnym, że [*poufne*].

436 W swojej opinii United States Tax Court (federalny sąd podatkowy Stanów Zjednoczonych) uznał zresztą, że „AEHT” ponosił wyłączną odpowiedzialność za utrzymanie i rozwój marketingowych wartości niematerialnych i prawnych oraz że z uwagi na podział kosztów płacił za ulepszenia technologiczne niezbędne do utrzymania wartości rzeczonych wartości niematerialnych i prawnych. Prawdą jest, że zarówno Amazon w piśmie złożonym po zakończeniu postępowania, jak i federalny sąd podatkowy Stanów Zjednoczonych w swej opinii odnoszą się do „AEHT”. Niemniej jednak zważywszy, że w ramach postępowania amerykańskiego, o którym mowa w pkt 14 powyżej, nie dokonano żadnego rozróżnienia między poszczególnymi luksemburskimi podmiotami wchodzącymi w skład grupy i że terminu „AEHT” użyto w odniesieniu do LuxOpCo lub LuxSCS bez ich rozróżniania, w tym konkretnym kontekście należy uznać, że „AEHT” oznacza LuxOpCo, a nie LuxSCS. Z akt sprawy wynika bowiem, że LuxSCS nie pełnił takich funkcji.

437 Ponadto należy zauważyć, że ani Wielkie Księstwo Luksemburga, ani Amazon nie kwestionują zawartego w motywie 472 zaskarżonej decyzji twierdzenia, zgodnie z którym to LuxOpCo i spółki powiązane zajmowały się marketingiem online grupy Amazon w Europie, opierając się na ich lokalnej wiedzy fachowej.

438 W tych okolicznościach, mimo że faktycznie znak towarowy Amazon cieszył się w Europie utrwaloną renomą jeszcze przed utworzeniem LuxOpCo i korzystał z międzynarodowej renomy grupy Amazon, należy jednak uznać, że Komisja słusznie ustaliła, iż w rozpatrywanym okresie utrzymanie i rozwój wartości znaku towarowego dokonywały się przynajmniej częściowo na poziomie LuxOpCo i podmiotów europejskich.

439 Należy ponadto zauważyć w tym względzie, podobnie jak czyni to Komisja, że kiedy Amazon wszedł na rynek europejski, był on znany jako sprzedawca książek i nośników multimedialnych i że zespoły lokalne musiały podjąć znaczne wysiłki w celu rozwoju reputacji znaku towarowego w odniesieniu do innych kategorii produktów.

440 W konsekwencji należy zgodzić się z oceną Komisji zawartą w motywach 469–472 zaskarżonej decyzji. W tym względzie w świetle ustaleń poczynionych w pkt 433–438 powyżej należy stwierdzić, że LuxOpCo przyczyniało się do rozwoju wartości znaku towarowego i aktywów marketingowych, w związku z czym pełniło wartościowe funkcje. Nic nie pozwala natomiast uznać, że owe funkcje miały wyjątkowy charakter. W świetle powyższego należy uznać, że Komisja prawidłowo stwierdziła, iż LuxOpCo przyczyniło się do rozwoju wartości niematerialnych i prawnych w odniesieniu do każdego z ich trzech składników. Jeśli chodzi o rozwój technologii, wkład LuxOpCo sprowadzał się głównie do dostosowań i opracowywania specyfikacji technicznych. Natomiast udział LuxOpCo w rozwoju EFN można zrównać z wyjątkową i wartościową funkcją. Ponadto LuxOpCo odegrało istotną rolę w gromadzeniu danych dotyczących klientów, w szczególności poprzez wdrożenie trzech filarów, a tym samym przyczyniło się aktywnie do rozwoju tych wyjątkowych i cennych aktywów. Co się tyczy aktywów marketingowych, LuxOpCo odegrało istotną rolę w zwiększeniu reputacji znaku towarowego Amazon w Europie, a zatem pełniło wartościowe funkcje. Z akt sprawy nie wynika jednak, by te ostatnie funkcje można było zakwalifikować jako wyjątkowe.

441 Należy zatem uznać, że Komisja prawidłowo stwierdziła w motywach 414 i 415 zaskarżonej decyzji, iż luksemburski organ podatkowy powinien był wziąć pod uwagę okoliczność, że LuxOpCo pełniło wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi. Jednakże nie wszystkie funkcje LuxOpCo związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi były wyjątkowe i wartościowe.

442 W tym względzie należy stwierdzić ponadto, że trzeba było wziąć pod uwagę owe funkcje, jeśli nie w chwili przyjęcia przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, to przynajmniej w chwili jej corocznego wykonania. Należało bowiem wziąć pod uwagę każdą zmianę sytuacji, co obejmuje wykonywanie dodatkowych funkcji.

ii) W przedmiocie funkcji pełnionych przez LuxOpCo w ramach działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług grupy Amazon w Europie (sekcja 9.2.1.2.2 i motywy 473–499 zaskarżonej decyzji)

443 Jeśli chodzi o funkcje pełnione przez LuxOpCo w ramach działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług grupy Amazon w Europie, Komisja podkreśliła zasadniczo w zaskarżonej decyzji fakt, że zarówno zgodnie ze sprawozdaniem w sprawie cen transferowych z 2003 r., jak i w praktyce LuxOpCo pełniło funkcję siedziby statutowej w Europie i było przedsiębiorstwem prowadzącym rzeczoną działalność. To zatem LuxOpCo powinno podejmować i podejmowało strategiczne decyzje dotyczące transakcji handlowych grupy Amazon w Europie (motywy 473–478 zaskarżonej decyzji).

444 W szczególności Komisja stwierdziła, że LuxOpCo pełniło w rozpatrywanym okresie wszystkie strategiczne funkcje związane z działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej i usług online grupy Amazon oraz że podejmowało wszystkie strategiczne decyzje dotyczące artykułów i ustalania cen, rejestrowało sprzedaż i występowało względem konsumentów w charakterze umawiającej się strony. Pokrywało w ten sposób odpowiadające temu koszty i ponosiło ryzyko związane ze sprzedażą i zapasami (motyw 475 zaskarżonej decyzji).

445 Komisja uznała więc, że LuxOpCo podejmowało w sposób całkowicie niezależny wszystkie istotne decyzje dotyczące każdego z trzech filarów strategii grupy Amazon w Europie (motyw 478 zaskarżonej decyzji).

446 Strony zgadzają się co do tego, że LuxOpCo prowadziło działalność polegającą na sprzedaży detalicznej online i na świadczeniu usług. Bezsporne jest również, że LuxOpCo pełniło funkcję siedziby statutowej grupy Amazon w zakresie działalności europejskiej.

447 Niemniej Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują okoliczność, że LuxOpCo pełniło istotne funkcje operacyjne. Ich zdaniem działalność LuxOpCo opierała się w znacznej mierze na technologii rozwiniętej w Stanach Zjednoczonych i przypominała wykonywanie funkcji zarządzania działalnością europejską lub bieżących funkcji wsparcia handlowego, które generowały niewielką wartość dodaną.

448 W szczególności Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon utrzymują, że w ramach działalności handlowej grupy Amazon funkcje wykonywane przez ludzi zastąpiła technologia i że ceny były ustalane w sposób automatyczny. Dodają, że niemożliwe było, aby jednostki aktywnie ustalały ceny milionów artykułów dostępnych na stronach grupy Amazon, że stosunki ze sprzedawcami i klientami były prawie w całości zautomatyzowane, że w centrach realizacji zamówień lokalizacja zapasów i zlecenie odbioru zakupów były funkcjami zdefiniowanymi przez technologię, a pracownicy centrów mieli jedynie postępować zgodnie z instrukcjami udzielanymi przez narzędzia technologiczne, i że decyzje dotyczące inwentarza (decyzje o zakupie, miejsce przechowywania itd.) były zautomatyzowane, zaś pracownicy musieli jedynie wykonywać instrukcje przekazywane przez narzędzia technologiczne.

449 Należy zatem zbadać, czy Komisja słusznie uznała, że LuxOpCo pełniło istotne funkcje operacyjne i podejmowało strategiczne decyzje związane z każdym z trzech filarów strategii grupy Amazon, wobec czego nie można utożsamiać tej spółki z przedsiębiorstwem pełniącym zwykłe funkcje zarządzania.

– *W przedmiocie asortymentu (motywy 479–489 zaskarżonej decyzji)*

450 Komisja stwierdziła w motywie 479 zaskarżonej decyzji, że rozwój i utrzymanie możliwie najszerszego asortymentu były kluczowe dla sukcesu grupy Amazon w Europie. Dodała, że decyzję dotyczącą kategorii sprzedawanych produktów podejmowano na podstawie znajomości rynku. Wymagała ona zatem interwencji człowieka, ponieważ sama technologia nie była wystarczająca.

451 Komisja wskazała w szczególności, że z jednej strony LuxOpCo mogło się oprzeć na znacznej liczbie zatrudnionych przez europejskie spółki powiązane pracowników, którzy uczestniczyli w tworzeniu asortymentu w Europie i poszerzaniu gamy nowych kategorii dostępnych produktów na podstawie posiadanej przez nich znajomości rynku, lokalnych produktów i konsumentów (odpowiadającej tym samym ich „lokalnej wiedzy fachowej”) (motywy 470–482 zaskarżonej decyzji). Z drugiej strony LuxOpCo odegrało decydującą rolę w nabywaniu podmiotów lokalnych, zawieraniu partnerstw z dostawcami i ustanawianiu programów dla osób trzecich na rzecz rozwoju MarketPlace (motywy 483–489 zaskarżonej decyzji).

452 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon nie podważają zawartego w motywie 483 zaskarżonej decyzji ogólnego stwierdzenia, zgodnie z którym Amazon tworzy swój asortyment, wykupując innych sprzedawców detalicznych obecnych na rynku, zawierając partnerstwa z dostawcami i ustanawiając programy dla osób trzecich, takie jak MarketPlace.

453 Z zeznań byłego szefa działu programów dla osób trzecich w Europie (w szczególności MarketPlace) wynika zresztą, że praca lokalnych zespołów rekrutacyjnych była kluczowa, aby umożliwić wprowadzanie nowych produktów na strony internetowe.

454 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon nie kwestionują również okoliczności, że to LuxOpCo, przy wsparciu europejskich spółek powiązanych, wykonywało tę „ogólną" działalność grupy Amazon, nabywało niektóre europejskie przedsiębiorstwa zajmujące się sprzedażą detaliczną, zawierało partnerstwa z dostawcami europejskimi, określając strategie i dobre praktyki w celu wyboru i wprowadzania nowych kategorii produktów, a nawet sporządzało standardowe klauzule umowne dla dostawców (zob. motyw 485 zaskarżonej decyzji),

455 Z zeznań zatrudnionego w Stanach Zjednoczonych wiceprezesa wykonawczego odpowiedzialnego za działalność w zakresie międzynarodowego handlu detalicznego wynika ponadto, że [*poufne*]. A zatem nawet jeśli LuxOpCo nie decydowało w sposób całkowicie niezależny o kategoriach produktów, odgrywało ono istotną rolę przy wprowadzaniu nowej kategorii produktów. W tym względzie z zeznań byłego dyrektora ds. handlu detalicznego w Europie zatrudnionego przez LuxOpCo wynika, że w ramach wprowadzania nowej kategorii produktów był on [*poufne*].

456 Restrukturyzacja z 2006 r. umożliwiła zatem bardziej niezależne zarządzanie działalnością europejską.

457 Należy stwierdzić, że Komisja prawidłowo uznała, iż LuxOpCo podejmowało ważne decyzje związane z asortymentem i że sama technologia nie była wystarczająca, aby wdrożyć w Europie ten filar strategii grupy Amazon.

– *W przedmiocie cen (motywy 490–493 zaskarżonej decyzji)*

458 Jeśli chodzi o ceny, Komisja stwierdziła, że choć ustalanie cen było zautomatyzowane i opierało się na zastosowaniu algorytmu, chodziło tu jedynie o narzędzie pozwalające na wdrożenie danej polityki cenowej, którą w Europie określało LuxOpCo.

459 Komisja wskazała w szczególności, że bez indywidualnego udziału, opartego na znajomości rynku lokalnego przez europejskie spółki powiązane, algorytm ustalania cen nie funkcjonowałby skutecznie. W Europie zajmuje się tym LuxOpCo przy wsparciu europejskich spółek powiązanych.

460 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują te twierdzenia. Podnoszą w szczególności, że działalność handlowa LuxOpCo opiera się w dużej mierze na automatyzacji i że udział pracowników LuxOpCo był minimalny, zwłaszcza jeśli chodzi o ceny.

461 Oczywiście nie ulega wątpliwości, że – jak podnosi Wielkie Księstwo Luksemburga – bez technologii działalność LuxOpCo byłaby prowadzona na znacznie mniejszą skalę.

462 Niemniej jednak należy stwierdzić, że – jak wynika z motywu 168 zaskarżonej decyzji – do 2009 r. grupa Amazon stosowała w znacznej mierze ręczne ustalanie cen. Dopiero od 2009 r. ceny były ustalane na podstawie algorytmu. Tak więc Komisja słusznie stwierdziła w tym względzie, że sam algorytm nie wystarczył do ustalania cen i że pozwalał on na wdrożenie polityki ustalania cen określanej w Europie przez LuxOpCo (zob. motyw 490 zaskarżonej decyzji).

463 Przede wszystkim, jak Komisja wskazała w motywie 491 zaskarżonej decyzji, bez indywidualnego udziału LuxOpCo, opartego na znajomości rynku lokalnego przez europejskie spółki powiązane, algorytm ustalania cen nie mógłby skutecznie funkcjonować.

464 Następnie, jak Komisja zaznaczyła w motywie 492 zaskarżonej decyzji, z podręcznika grupy Amazon na temat polityki i procedur dla Unii wynika, że ceny były ustalane w Luksemburgu przez komitet ds. ustalania cen detalicznych w Unii składający się z kadry kierowniczej LuxOpCo. Ów komitet posiadał wyłączną właściwość do ustalania wytycznych dotyczących cen produktów, które grupa Amazon oferowała na swoich europejskich stronach internetowych. Rolę LuxOpCo w określaniu polityki cenowej potwierdzają również zeznania pracowników LuxOpCo.

465 Ponadto bezsporne jest, że LuxOpCo zatrudniało europejskiego specjalistę ds. cen, którego zadaniem było zatwierdzanie cen, w szczególności gdy odbiegały one od cen ustalonych przez algorytm, oraz że zespół miał czuwać nad [*poufne*] na poziomie światowym. Zespół ten, pracujący w Luksemburgu w ramach LuxOpCo, śledził ceny [*poufne*] oraz analizował ceny proponowane na świecie, w tym w Stanach Zjednoczonych (zob. motyw 492 zaskarżonej decyzji).

466 Wreszcie, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon nie podważają w sposób poparty dowodami faktu, że LuxOpCo musiało opracować całą szczególną strategię w celu generowania przychodów i w celu odróżnienia się od swoich konkurentów. W tym względzie wpływ LuxOpCo i jego europejskich spółek powiązanych na decyzje w zakresie ustalania cen znajdował odzwierciedlenie w promocjach dotyczących niektórych artykułów sprzedawanych na stronach internetowych w Unii (zob. motyw 493 zaskarżonej decyzji). Bezsporne jest, że w pierwszych latach działalności w Niemczech strona „Amazon.de” wymyśliła nawet „gwarancję niskiej ceny”, aby zachęcić klientów do przekazywania informacji zwrotnych o cenach w zamian za zniżkę na zakupy, oraz że w Zjednoczonym Królestwie niektóre częste na rynku rodzaje promocji cenowych, jak na przykład [*poufne*], sprawiły, że konkurowanie [*poufne*] było trudniejsze [*poufne*]. Jeśli chodzi o sprzedaż książek we Francji i w Niemczech, LuxOpCo wprowadziło system nieodpłatnej wysyłki. W tym względzie chodzi o przykłady decyzji dotyczących ustalania cen w związku z konkurentami obecnymi na rynku, a zatem o strategiczne decyzje właściwe dla sprzedawcy detalicznego.

467 W świetle powyższego należy stwierdzić, że LuxOpCo podejmowało strategiczne decyzje dotyczące ustalania cen, w związku z czym pełniło istotne funkcje. Wprawdzie ustalanie cen było uzależnione od technologii grupy Amazon, jednak udział współpracowników LuxOpCo był również kluczowy.

– *W przedmiocie „łatwości użytkowania” (motywy 494–499 zaskarżonej decyzji)*

468 Jeśli chodzi o „łatwość użytkowania”, Komisja stwierdziła, że LuxOpCo było odpowiedzialne za zapewnienie łatwości korzystania z oferty sprzedaży detalicznej i z usług marketplace grupy Amazon w Europie. Konkretnie, LuxOpCo dysponowało tak zwanym zespołem „Lokalizacji i tłumaczeń”, który miał weryfikować i dostosowywać automatyczne tłumaczenia oraz umożliwić w szczególności połączenie poszczególnych europejskich katalogów w celu utworzenia sieci EFN i zarządzania nią (motyw 495 zaskarżonej decyzji). To LuxOpCo i europejskie spółki powiązane posiadały i rozwinęły wiedzę fachową w odniesieniu do lokalnej logistyki, w szczególności w zakresie wysyłki artykułów (motyw 496 zaskarżonej decyzji).

469 Zdaniem Komisji technologia stanowi warunek wstępny dla „łatwości użytkowania”, w szczególności w przypadku tłumaczenia katalogów artykułów europejskich, dostaw i usługi wsparcia dla klientów (zob. motywy 494–499 zaskarżonej decyzji). Personel LuxOpCo odegrał rolę zarówno na poziomie katalogów artykułów, jak i w odniesieniu do dostaw produktów i usługi wsparcia dla klientów. W tym względzie LuxOpCo i europejskie spółki powiązane dysponowały wiedzą fachową (zob. motyw 496 zaskarżonej decyzji).

470 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon nie zakwestionowały zresztą tych okoliczności w sposób poparty dowodami, w związku z czym należy je potwierdzić.

471 Z powyższego wynika zatem, że LuxOpCo podejmowało strategiczne decyzje związane z prowadzeniem działalności handlowej grupy Amazon w Europie, wobec czego było głównym podmiotem odpowiedzialnym za wdrożenie trzech filarów strategii rzeczonej grupy w odniesieniu do tego obszaru geograficznego. W konsekwencji Komisja słusznie uznała, że pomimo znaczenia technologii LuxOpCo odegrało również istotną rolę w prowadzeniu i rozwoju tej działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i marketplace, a zatem że pełniło wartościowe funkcje. Jednakże z akt sprawy nie wynika, by funkcje te miały wyjątkowy charakter.

iii) W przedmiocie aktywów wykorzystywanych przez LuxOpCo (motywy 500–505 zaskarżonej decyzji)

472 Co się tyczy aktywów wykorzystywanych przez LuxOpCo, Komisja wskazała w motywie 500 zaskarżonej decyzji, że LuxOpCo wykorzystywało „znaczące aktywa", aby pełnić funkcje opisane w sekcjach 9.2.1.2.1 (funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi) i 9.2.1.2.2 (funkcje pełnione w ramach działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług) owej decyzji.

473 Z jednej strony Komisja stwierdziła w motywie 501 zaskarżonej decyzji, że LuxOpCo posiadało cały asortyment i zarządzało nim (w rozpatrywanym okresie wartość zapasów wynosiła [*poufne*] mld EUR) i że posiadało wszystkie udziały w ASE, AMEU i europejskich spółkach powiązanych, którym zapewniało finansowanie.

474 Z drugiej strony Komisja stwierdziła, że ze struktury kosztów LuxOpCo wynika, iż znaczące aktywa wykorzystywano w celu ponoszenia kosztów związanych z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych w ramach pełnionych funkcji (motyw 502 zaskarżonej decyzji). W szczególności, jeśli chodzi o zgłoszony znak towarowy, LuxOpCo poniosło wysokie koszty marketingu bezpośredniego (na przykład koszty związane z promocjami) (motywy 503 i 504 zaskarżonej decyzji). W konsekwencji Komisja uznała, że w braku jakiegokolwiek zwrotu możliwego do zidentyfikowania po stronie LuxOpCo należy uznać, że owe koszty rzeczywiście poniosło LuxOpCo.

475 Komisja doszła zatem do wniosku, że LuxOpCo ponosiło koszty związane z gospodarczym wykorzystaniem wartości niematerialnych i prawnych, a także z rozwojem i ulepszaniem tych wartości oraz z zarządzaniem nimi. Zdaniem Komisji nie można uznać całości tych kosztów za koszty ponoszone w imieniu LuxSCS (motyw 505 zaskarżonej decyzji).

476 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon nie kwestionują zresztą tych stwierdzeń w sposób poparty dowodami, poza faktem, że LuxOpCo ponosiło koszty związane z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych oraz z zarządzaniem nimi. W tym względzie wystarczy odesłać do pkt 235 powyżej. Z wyjątkiem twierdzenia, zgodnie z którym LuxOpCo ponosiło koszty związane z UPK i umową przystąpienia, należy zgodzić się z oceną dokonaną przez Komisję w motywach 500–505 zaskarżonej decyzji.

iv) W przedmiocie ryzyka ponoszonego przez LuxOpCo (motywy 506–517 zaskarżonej decyzji)

477 Jeśli chodzi o ryzyko ponoszone przez LuxOpCo, Komisja uznała w motywach 506–517 zaskarżonej decyzji, po pierwsze, że spółka ta ponosiła – zarówno na podstawie postanowień umów zawartych z LuxSCS, jak i w praktyce – ryzyko związane z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych oraz z zarządzaniem nimi. Po drugie, LuxOpCo kontrolowało całe ryzyko handlowe i ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej związane z działalnością w zakresie sprzedaży detalicznej i usług wykonywaną przez grupę Amazon w Europie oraz zarządzało nim, w tym ryzyko

kredytowe, ryzyko związane z odzyskiwaniem należności, ryzyko zarządzania zapasami, ryzyko rynkowe, ryzyko strat, a także ryzyko związane z utrzymaniem siły roboczej zdolnej do sprzedaży produktów i świadczenia usług w skuteczny i terminowy sposób.

478 Komisja odrzuciła następnie sformułowane w toku postępowania administracyjnego twierdzenie Amazona, zgodnie z którym przy zarządzaniu ryzykiem i przy ponoszeniu ryzyka LuxOpCo opierało się w dużej mierze na technologii (motywy 506 i 508 zaskarżonej decyzji).

479 Przede wszystkim zdaniem Komisji, nawet jeśli technologia pozwalała na zminimalizowanie ryzyka, LuxOpCo ponosiło wspomniane ryzyko ze względu na pełnioną przez siebie funkcję siedziby statutowej w Europie i ze względu na działalność w zakresie sprzedaży detalicznej i usług (motywy 509 i 510 zaskarżonej decyzji). Podnosi ona, że nawet jeśli LuxOpCo polegało na technologii w celu zarządzania ryzykiem handlowym, wynikało to wyłącznie ze strategicznej decyzji tej spółki (motyw 511 zaskarżonej decyzji).

480 Ponadto ani w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r., ani w innym dokumencie nie wykazano, że zarządzanie ryzykiem strategicznym, finansowym i operacyjnym, któremu LuxOpCo musiało stawić czoła w kontekście codziennych działań, odbywało się w ramach polityki grupy w dziedzinie zarządzania ryzykiem (motyw 512 zaskarżonej decyzji). Przeciwnie, ryzykiem takim jak utrata działalności gospodarczej zarządzano na poziomie lokalnym, a LuxOpCo było w tym zakresie głównym podmiotem odpowiedzialnym w Europie (motywy 513–515 zaskarżonej decyzji).

481 Strony nie zgadzają się co do kwestii, który podmiot rzeczywiście ponosił ryzyko związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, a w szczególności co do tego, czy LuxOpCo uruchomiło aktywa w celu pokrycia kosztów związanych z rozwojem własności intelektualnej. Co więcej, zdaniem Wielkiego Księstwa Luksemburga część ryzyka i funkcji wskazanych przez Komisję przejęły europejskie spółki powiązane, a nie LuxOpCo.

482 Co się tyczy ryzyka związanego z rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych oraz z zarządzaniem nimi, twierdzenie – podobnie jak Komisja wskazuje w motywie 507 zaskarżonej decyzji – że LuxOpCo ponosiło to ryzyko zarówno na podstawie postanowień umów zawartych z LuxSCS, jak i w praktyce, nie jest przekonujące.

483 Jak Wielkie Księstwo Luksemburga słusznie podniosło w pkt 104 skargi w sprawie T-816/17, wprawdzie na podstawie umowy licencyjnej LuxSCS przeniósł na LuxOpCo pewne rodzaje ryzyka związane z prowadzeniem działalności handlowej, jednak LuxSCS, który był właścicielem prawa do wykorzystywania wartości niematerialnych i prawnych w rozpatrywanym okresie, zawsze ponosił ryzyko związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, ponieważ musiał przestrzegać ciążącego na nim na podstawie umowy przystąpienia oraz UPK obowiązku uiszczenia na rzecz ATI i A 9 opłaty z tytułu przystąpienia i opłaty z tytułu UPK.

484 Komisja nie zakwestionowała tego stwierdzenia w sposób poparty dowodami. Co się tyczy zdolności finansowej LuxSCS do ponoszenia ryzyka, gdyby miało się ono urzeczywistnić, Komisja nie była w stanie wykazać swojego twierdzenia, że LuxSCS nie dysponował znacznymi funduszami własnymi. W odniesieniu do kapitału założycielskiego LuxSCS, który Komisja uznała w motywie 445 zaskarżonej decyzji za niemający znaczenia, bezsporne jest, że przynajmniej w 2006 r. to właśnie dzięki temu kapitałowi LuxSCS mógł pokryć straty poniesione w pierwszych latach swej działalności bez udziału LuxOpCo. Otóż w 2006 r. kwota opłaty uiszczonej przez LuxOpCo na rzecz LuxSCS była znacznie niższa od kwoty dokonanych przez LuxSCS płatności z tytułu zakupu i podziału kosztów.

485 W tych okolicznościach należy przyjąć, że LuxOpCo ponosiło co najwyżej część ryzyka związanego z istnieniem, rozwojem i ulepszaniem wartości niematerialnych i prawnych oraz z zarządzaniem nimi.

486 Jeśli chodzi natomiast o inne rodzaje ryzyka, o których mowa w motywach 507–517 zaskarżonej decyzji, mianowicie te właściwe dla działalności polegającej na sprzedaży detalicznej online i na świadczeniu usług, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon nie kwestionują w sposób poparty dowodami tego, że LuxOpCo ponosiło takie rodzaje ryzyka jak ryzyko związane z utratą działalności gospodarczej jako takiej (motyw 514 rzeczonej decyzji) oraz ryzyko związane z posiadaniem niesprzedanych zapasów w Europie, hostingiem serwerów i utrzymaniem centrów obsługi telefonicznej, wątpliwymi wierzytelnościami oraz naruszeniem lub niewykonaniem umów zawartych z klientami. W szczególności, chociaż Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podnoszą, że technologia pozwalała zminimalizować ryzyko LuxOpCo związane z prowadzeniem działalności handlowej, a w szczególności ryzyko dotyczące inwentarza, należy stwierdzić, podobnie jak Komisja wskazała w motywie 510 zaskarżonej decyzji, że technologia nie wyeliminowała całkowicie owego ryzyka. W konsekwencji należy zgodzić się z twierdzeniami Komisji.

v) Wnioski dotyczące analizy funkcjonalnej LuxOpCo

487 Zważywszy na powyższe, należy stwierdzić, że przeprowadzona przez Komisję analiza funkcjonalna LuxOpCo nie jest przekonująca w całości.

488 Po pierwsze, w świetle zebranych przez Komisję w celu wydania zaskarżonej decyzji informacji przedstawionych w tej decyzji, których część potwierdzono powyżej, nie można wykluczyć, że LuxOpCo rzeczywiście pełniło pewne wyjątkowe i wartościowe funkcje w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych. Dotyczy to rozwoju EFN i gromadzenia danych dotyczących klientów. W pozostałym zakresie, jeśli chodzi o aktywa marketingowe, chociaż funkcje pełnione przez LuxOpCo są wartościowe, nie wykazano, że takie funkcje można uznać za wyjątkowe.

489 Po drugie, można potwierdzić zasadniczo analizę dotyczącą pełnionych przez LuxOpCo funkcji w zakresie sprzedaży detalicznej online i świadczenia usług. W tym względzie, wbrew temu, co podnoszą Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon, LuxOpCo nie ograniczało się do pełnienia zwykłych funkcji „zarządzania", lecz wykonywało działalność polegającą na sprzedaży detalicznej online i ponosiło ryzyko związane z tą działalnością. Takie funkcje faktycznie były „wartościowe", ponieważ chodziło o działalność, która mogła wpłynąć w istotny sposób na obroty LuxOpCo, a zatem na model handlowy grupy Amazon. Jednakże takich funkcji nie można uznać za wyjątkowe. W zakresie bowiem, w jakim Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon wskazały, że przedsiębiorstwo można uznać za podmiot pełniący funkcje rutynowe (w przeciwieństwie do podmiotu pełniącego funkcje wyjątkowe i wartościowe), gdy owe funkcje można łatwo oszacować (w języku angielskim „benchmarked") (zob. pkt 225 powyżej), wystarczy zauważyć, że sprawozdanie [*poufne*], na które powołują się strony główne, dotyczy działalności polegającej na sprzedaży detalicznej online i porusza kwestię wynagrodzenia stwierdzonego na rynku w przypadku takich sprzedawców detalicznych.

490 W świetle powyższego należy stwierdzić, że o ile Komisja mogła zasadnie uznać, iż niektóre funkcje LuxOpCo związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi były wyjątkowe i wartościowe, o tyle jej teza, zgodnie z którą funkcje LuxOpCo związane z działalnością handlową tej spółki były wyjątkowe i wartościowe, nie jest w całości przekonująca. Chociaż Komisja prawidłowo stwierdziła, że LuxOpCo pełniło więcej funkcji niż te, które uwzględniono na potrzeby przyjęcia przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, mianowicie zwykłe funkcje „zarządzania", instytucja ta błędnie uznała, że funkcje LuxOpCo związane z jego działalnością polegającą na sprzedaży detalicznej były wyjątkowe i wartościowe.

491 Wniosku tego nie podważa żaden z pozostałych argumentów Wielkiego Księstwa Luksemburga lub Amazona.

492 Po pierwsze, Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podnoszą, że okoliczność, iż przed restrukturyzacją z 2006 r. funkcje LuxOpCo pełniły europejskie spółki powiązane i że tym ostatnim wypłacano wynagrodzenie w oparciu o zwiększone koszy, świadczy o tym, że funkcje LuxOpCo są jedynie funkcjami bieżącymi. W tym względzie wystarczy wskazać, że restrukturyzacja z 2006 r. miała właśnie na celu stworzenie siedziby na potrzeby działalności grupy Amazon w Europie poprzez powierzenie LuxOpCo funkcji znacznie poważniejszych niż funkcje europejskich spółek powiązanych.

493 Po drugie, Wielkie Księstwo Luksemburga zarzuca Komisji, że przypisała LuxOpCo funkcje pełnione przez europejskie spółki powiązane. Wystarczy stwierdzić w tym względzie, że europejskie spółki powiązane działały jako usługodawcy na rzecz LuxOpCo i że były zresztą za to wynagradzane. Pełnione przez nie funkcje były zatem wykonywane na rachunek i na ryzyko LuxOpCo. Komisja mogła więc przypisać te funkcje LuxOpCo.

2) W przedmiocie wyboru metody

494 Jak wyjaśniono w pkt 317 powyżej, Komisja uznała zasadniczo, że błędne było użycie TMMN w celu określenia kwoty opłaty i wynagrodzenia LuxOpCo oraz że należało zastosować metodę podziału zysków w wariancie analizy wkładów.

495 Konkretnie, w motywie 567 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że jeżeli obie strony transakcji wewnątrz grupy wnoszą wyjątkowe i wartościowe wkłady na poczet tej transakcji, metodę podziału zysków uznaje się co do zasady za właściwszą metodę ustalania cen transferowych, ponieważ w takim przypadku niezależne strony powinny zazwyczaj podzielić się zyskami osiągniętymi w wyniku tej transakcji proporcjonalnie do swoich wkładów.

496 W tym kontekście Komisja sprecyzowała, odsyłając do motywu 256 zaskarżonej decyzji, że wytyczne OECD rozróżniają dwie metody podziału zysków, a mianowicie analizę wkładów i analizę rezydualną. Jeśli chodzi o analizę rezydualną, Komisja wyjaśniła, że ma ona zastosowanie w przypadku, gdy strona otrzymuje wynagrodzenie z tytułu pełnionych przez siebie bieżących funkcji oprócz wynagrodzenia, które otrzymuje za wyjątkowy i wartościowy wkład, jaki wnosi na poczet transakcji. Co się tyczy analizy wkładów, Komisja wskazała, że polega ona na podziale łącznych zysków na podstawie względnej wartości funkcji (z uwzględnieniem wykorzystywanych aktywów i ponoszonego ryzyka) pełnionych przez każdą ze stron transakcji wewnątrz grupy.

497 Komisja dodała, że w sytuacji gdy obie strony transakcji między podmiotami powiązanymi wnoszą wyjątkowe i wartościowe wkłady i gdy nie istnieją mniej złożone transakcje, których cenę powinno się ustalić oddzielnie, właściwsze jest zastosowanie analizy wkładów w celu przypisania łącznych zysków. Analiza rezydualna byłaby właściwa, gdyby istniały mniej złożone transakcje.

498 Na podstawie tych uwag Komisja doszła do wniosku, że skoro przyjęto, iż zarówno LuxSCS, jak i LuxOpCo pełniły wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, należy dać pierwszeństwo analizie wkładów przed analizą rezydualną.

499 Strony sporu spierają się co do tego, czy Komisja miała rację, uznając, że w niniejszej sprawie właściwa była metoda podziału zysków w wariancie analizy wkładów i że w konsekwencji nie należało zatwierdzać wyboru TMMN w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

500 Przede wszystkim należy przypomnieć w odniesieniu do wyboru metody cen transferowych jako takiego, że – jak wskazano w pkt 202 wyroku z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669) – różne metody ustalania cen transferowych dążą do osiągnięcia poziomu zysków odzwierciedlającego wolnorynkowe ceny transferowe i że co do zasady nie można uznać, iż którakolwiek metoda nie pozwala na osiągnięcie wiarygodnego przybliżenia wyniku rynkowego.

501 Ponadto w ramach badania środka w świetle zasady ceny rynkowej Komisja może swobodnie zastosować metodę inną niż metoda zatwierdzona przez krajowe organy podatkowe. Z pkt 154 wyroku z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja (T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669), wynika, że choć nie można zarzucać Komisji, iż w celu zbadania poziomu cen transferowych w odniesieniu do transakcji lub szeregu ściśle powiązanych transakcji podlegających kwestionowanemu środkowi użyła metody ustalania cen transferowych, którą uważa w danym przypadku za właściwą, to jednak do Komisji należy uzasadnienie jej wyboru metodologicznego.

502 W niniejszej sprawie, ze względu na pełnienie pewnych wyjątkowych i wartościowych funkcji zarówno przez LuxSCS, jak i przez LuxOpCo, nie można zarzucać Komisji, że uznała, iż metoda podziału zysków mogła co do zasady wydawać się właściwa do zbadania transakcji między podmiotami powiązanymi.

503 Niemniej jednak wniosek Komisji dotyczący przyjęcia analizy wkładów nie jest przekonujący. W tym względzie bowiem, jak wynika w sposób dorozumiany, lecz oczywisty z motywów 256, 567 i 568 zaskarżonej decyzji, Komisja wyszła z założenia, że okoliczność, iż strony transakcji między podmiotami powiązanymi pełniły wyjątkowe i wartościowe funkcje, jak również funkcje rutynowe, wymagała zastosowania metody podziału zysków w wariancie analizy rezydualnej, podczas gdy metoda podziału zysków w wariancie analizy wkładów byłaby odpowiednia tylko wówczas, gdyby odnośne przedsiębiorstwa pełniły jedynie wyjątkowe i wartościowe funkcje. Tymczasem, jak wynika z pkt 488 i 489 powyżej, o ile Komisja miała rację, uznając, że niektóre funkcje LuxOpCo związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi były wyjątkowe i wartościowe, o tyle błędnie uznała, że funkcje LuxOpCo związane z działalnością handlową były wyjątkowe i wartościowe. Ponadto Komisja nie wykazała też, że nie było porównania z działalnością handlową LuxOpCo ani że wynagrodzenia z tytułu tych funkcji nie można było ustalić oddzielnie.

504 Poza tym z pkt 3.6 i 3.8 wytycznych OECD w wersji z 1995 r. wynika w sposób dorozumiany, lecz oczywisty, że wybór metody podziału zysków, w tym w wariancie analizy wkładów, zależy w decydującym stopniu od ustalenia danych zewnętrznych pochodzących od niezależnych przedsiębiorstw w celu określenia wartości wkładu każdego powiązanego przedsiębiorstwa na poczet transakcji. Tymczasem Komisja nie starała się ustalić, czy takie wiarygodne dane były dostępne, aby móc stwierdzić, że w niniejszej sprawie można było wybrać metodę podziału zysków w wariancie analizy wkładów.

505 Ponadto Komisja nie uzasadniła, dlaczego funkcje LuxOpCo związane z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych były tego rodzaju, że to analiza wkładów stanowiła właściwą w niniejszej sprawie metodę w przeciwieństwie do analizy rezydualnej (zob. motyw 568 zaskarżonej decyzji).

506 Wynika z tego, że odrzucając metodę podziału zysków w wariancie analizy rezydualnej i wybierając wariant analizy wkładów, Komisja nie uzasadniła należycie swojego wyboru metodologicznego, a zatem nie spełniła wymogów przedstawionych w pkt 501 powyżej.

507 W zakresie, w jakim Komisja oparła swoje pierwsze stwierdzenie pomocnicze na okoliczności, że jedynie analiza wkładów była właściwą w niniejszej sprawie metodą, błąd stwierdzony w pkt 506 powyżej powoduje wadliwość rozumowania Komisji dotyczącego wykazania istnienia korzyści.

508 Sąd uważa jednak za konieczne dalsze badanie argumentów skarżących, zgodnie z którymi Komisja nie wykazała, że wynagrodzenie LuxOpCo powinno być wyższe ze względu na zastosowanie metody podziału zysków w wariancie analizy wkładów.

3) W przedmiocie wykazania, że wynagrodzenie LuxOpCo powinno być wyższe ze względu na wykorzystanie metody podziału zysków (zastosowanie analizy wkładów)

509 Jak wskazano powyżej, w motywie 568 zaskarżonej decyzji Komisja uznała, że gdyby zastosowano metodę podziału zysków w wariancie analizy wkładów, doprowadziłoby to bezwzględnie do ustalenia wyższego wynagrodzenia dla LuxOpCo. Komisja uznała zatem, że zatwierdzając zaproponowaną przez Amazon metodę obliczania opłaty prowadzącą do zaniżenia wynagrodzenia LuxOpCo, przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła tej spółce korzyści. Komisja wyjaśniła jednak w motywie 564 zaskarżonej decyzji, że nie zmierzała do ustalenia, jakie dokładnie byłoby wynagrodzenie wolnorynkowe dla LuxOpCo.

510 W tym względzie należy przypomnieć, że – jak wskazano w pkt 317–320 powyżej – zidentyfikowany przez Komisję błąd nie opiera się na stwierdzeniu, iż niektóre funkcje LuxOpCo, w tym funkcje rutynowe lub bieżące, nie były objęte wynagrodzeniem. Komisja wyszła natomiast z założenia, że LuxOpCo pełniło szereg wyjątkowych i wartościowych funkcji, w związku z czym należało zastosować metodę podziału zysków w wariancie analizy wkładów.

511 Strony nie zgadzają się co do tego, czy na podstawie wspomnianego w pkt 509 powyżej stwierdzenia udało się Komisji wykazać istnienie korzyści na rzecz LuxOpCo.

512 Aby ustalić istnienie korzyści, Komisja powinna wykazać, że LuxOpCo powinno było otrzymać wyższe wynagrodzenie, gdyby wobec tej spółki zastosowano metodę podziału zysków, w porównaniu z wynagrodzeniem, które LuxOpCo rzeczywiście otrzymało na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

513 Jak wskazano w pkt 310 powyżej, do Komisji należy wykazanie w konkretny sposób, że błędy metodologiczne, które zidentyfikowała w danej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, nie pozwalały na osiągnięcie wiarygodnego przybliżenia wyniku zgodnego z ceną rynkową i że doprowadziły one do obniżenia zysku podlegającego opodatkowaniu, przy czym nie jest wykluczone, że w niektórych przypadkach błąd metodologiczny jest tego rodzaju, że nie pozwala on w żaden sposób na osiągnięcie przybliżenia wyniku zgodnego z ceną rynkową i prowadzi bezwzględnie do zaniżenia wynagrodzenia, które powinno zostać pobrane w warunkach rynkowych.

514 Te same względy powinny mieć zastosowanie, gdy Komisja uważa, że wykryła błąd w analizie funkcjonalnej. Nie jest bowiem wykluczone, że pomimo błędu w analizie funkcjonalnej obliczone wynagrodzenie nie odbiega od wyniku zgodnego z ceną rynkową, który można by było ustalić, gdyby funkcje prawidłowo uwzględniono. W tym kontekście należy zauważyć, że o ile nie określono prawidłowo niektórych funkcji i nie uwzględniono ich w ramach obliczania wynagrodzenia, o tyle jest prawdopodobne, że za owe funkcje powinno się płacić wynagrodzenie i że z powodu nieuwzględnienia tych dodatkowych funkcji wynagrodzenie danego przedsiębiorstwa powinno być wyższe. Niemniej jednak Komisja nie może dojść do takich wniosków bez zbadania w konkretny sposób, czy w danym przypadku i w świetle specyfiki rozpatrywanej transakcji błąd wskazany w analizie funkcjonalnej mógł doprowadzić do dodatkowego wynagrodzenia.

515 Wreszcie, należy stwierdzić, że badając w ramach kompetencji przysługującej jej na podstawie art. 107 ust. 1 TFUE środek podatkowy przyznany przedsiębiorstwu zintegrowanemu, Komisja powinna porównać obciążenie podatkowe takiego przedsiębiorstwa zintegrowanego, które wynika z zastosowania tego środka podatkowego, z obciążeniem podatkowym wynikającym z zastosowania zwykłych zasad opodatkowania prawa krajowego wobec znajdującego się w porównywalnej sytuacji faktycznej przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach rynkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 24 września 2019 r., Niderlandy i in./Komisja, T-760/15 i T-636/16, EU:T:2019:669, pkt 149). Gdy Komisja stwierdza błędy w analizie funkcjonalnej, na której opiera się środek podatkowy taki jak przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego, powinna porównać obciążenie podatkowe przedsiębiorstwa zintegrowanego wynikające z zastosowania danego środka podatkowego

z jednej strony z obciążeniem podatkowym działającego na rynku przedsiębiorstwa, które pełni funkcje porównywalne z określonymi przez Komisję funkcjami przedsiębiorstwa zintegrowanego z drugiej strony. Należy podkreślić w tym względzie, że takie porównanie nie oznacza, iż Komisja musi przeprowadzić zupełnie nową analizę mającą taki sam stopień szczegółowości jak analiza przeprowadzona przez państwo członkowskie w celu przyjęcia danego środka podatkowego. Tymczasem nawet jeśli Komisja nie musi przeprowadzać takiej analizy, jest ona zobowiązana do wskazania co najmniej szeregu konkretnych elementów pozwalających stwierdzić z całą pewnością, że wynagrodzenie wolnorynkowe za pełnione przez spółkę funkcje, takie jak funkcje wskazane przez Komisję, było siłą rzeczy wyższe niż wynagrodzenie otrzymywane na podstawie danego środka podatkowego.

516 Mając na względzie uwagi przedstawione w pkt 515 powyżej, Komisja powinna była porównać wynagrodzenie LuxOpCo otrzymywane na podstawie metody zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z wynagrodzeniem wolnorynkowym, które należało wypłacić z tytułu pełnionych przez LuxOpCo funkcji wskazanych przez samą Komisję w jej analizie funkcjonalnej. Z uwagi na brak rzeczywistego zastosowania metody podziału zysków w wariancie analizy wkładów Komisja powinna była wskazać przynajmniej szereg elementów pozwalających na wyciągnięcie wniosku, że wynagrodzenie LuxOpCo obliczone na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego było bezwzględnie niższe od wynagrodzenia, jakie działająca na wolnym rynku spółka otrzymywałaby, gdyby pełniła funkcje porównywalne z funkcjami wskazanymi przez Komisję w jej analizie funkcjonalnej. Dokładniej rzecz ujmując, jeśli Komisja uważała, że analiza wkładów była właściwą metodą obliczania, to zamiast ograniczać się do zwykłych niesprawdzonych domniemań co do wyniku, który otrzymano by przy zastosowaniu metody podziału zysków w wariancie analizy wkładów, Komisja powinna była zbadać, czy uwzględnienie na wolnym rynku funkcji i ryzyka porównywalnych z funkcjami pełnionymi przez LuxOpCo oraz z ryzykiem ponoszonym przez tę spółkę w ramach transakcji między podmiotami powiązanymi (w szczególności z funkcjami pełnionymi i ryzykiem ponoszonym przez nią w charakterze sprzedawcy detalicznego online) rzeczywiście znajdowało odzwierciedlenie w części zysków (dla sprzedawcy detalicznego online porównywalnego z LuxOpCo), która byłaby wyższa od części zysków, do której LuxOpCo miało prawo na podstawie metody obliczania wskazanej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Wprawdzie Komisja nie miała obowiązku wskazania dokładnych danych liczbowych, była ona jednak zobowiązana do przedstawienia w tym względzie przynajmniej możliwych do zweryfikowania wskazówek.

517 W niniejszej sprawie Komisja ograniczyła się do stwierdzenia w zaskarżonej decyzji, nie starając się zastosować metody podziału zysków w wariancie analizy wkładów, że gdyby zastosowano tę metodę, LuxOpCo otrzymałoby wyższe wynagrodzenie. Tymczasem Komisja nie może domniemywać, jaki byłby wynik przy zastosowaniu określonej metody, ani jakie wynagrodzenie należałoby przyznać za daną funkcję. Jak wskazano już natomiast w pkt 515 i 516 powyżej, musi ona wykazać, że wynagrodzenie zatwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego było niższe od wiarygodnego przybliżenia wynagrodzenia wolnorynkowego, które otrzymano by przy zastosowaniu metody podziału zysków wraz z analizą wkładów.

518 W tym względzie należy zaznaczyć, że Komisja nie próbowała zbadać, jaki był właściwy klucz podziału łącznych zysków LuxSCS i LuxOpCo, który miałby zastosowanie, gdyby owe strony były niezależnymi przedsiębiorstwami, ani nie starała się nawet zidentyfikować konkretnych elementów pozwalających na ustalenie, czy pełnienie funkcji LuxOpCo związanych z rozwojem wartości niematerialnych i prawnych lub funkcji siedziby statutowej dawało prawo do większej części zysków w porównaniu z częścią zysków rzeczywiście otrzymaną na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

519 Co więcej, należy przypomnieć, że nawet jeśli wkład LuxOpCo związany z wartościami niematerialnymi i prawnymi (wkład w rozwój niewielkiej części technologii, wkład w rozwój bazy danych dotyczących klientów i w budowanie świadomości marki) oraz z prowadzeniem działalności handlowej jest

rzeczywisty, żaden z elementów zawartych w zaskarżonej decyzji nie pozwala na ocenę doniosłości tych funkcji w porównaniu z funkcjami LuxSCS (udostępnienie technologii, która odgrywa kluczową rolę przy prowadzeniu działalności przez grupę Amazon i przy generowaniu zysków). Tak więc bez dokonania pogłębionej analizy nie można przesądzić, w jakim stopniu wkład LuxOpCo przyniósłby tej spółce część zysków osiągniętych w Europie większą niż część zysków otrzymana na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

520 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że Komisja nie wykazała istnienia korzyści, a co najwyżej prawdopodobieństwo istnienia korzyści.

521 Faktycznie, jak Komisja podniosła na rozprawie, okoliczność, że niektóre aktywa przekazano nieodpłatnie i że zatwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego wynagrodzenie LuxOpCo nie uwzględniało tych funkcji, może dowodzić tego, że wynagrodzenie LuxOpCo było niższe od wynagrodzenia, jakie niezależne przedsiębiorstwo otrzymałoby w warunkach rynkowych. Niemniej jednak należy stwierdzić, że zaskarżona decyzja nie zawiera takiego rozumowania.

522 Faktycznie, nie jest wykluczone, że gdyby LuxOpCo pełniło więcej funkcji niż te, które uwzględniono do celów obliczenia jego wynagrodzenia zatwierdzonego w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, LuxOpCo miałoby prawo do wynagrodzenia dodatkowego. Niemniej jednak przedstawione w zaskarżonej decyzji rozumowanie Komisji pozostaje teoretyczne i nie jest wystarczające do wykazania, że LuxOpCo rzeczywiście uzyskało korzyść wskutek zastosowania metody obliczenia jego wynagrodzenia zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

523 Faktycznie, w odpowiedziach na pytania Sądu i podczas rozprawy Komisja stwierdziła, że na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego LuxOpCo otrzymało tylko około 20% łącznych zysków LuxOpCo i LuxSCS oraz że gdyby wobec LuxOpCo zastosowano metodę podziału zysków w wariancie analizy wkładów, to biorąc pod uwagę pełnione przez tę spółkę wyjątkowe i wartościowe funkcje, LuxOpCo otrzymałoby bezwzględnie większą część tych łącznych zysków.

524 Niemniej jednak, po pierwsze, należy zauważyć, że twierdzenie, zgodnie z którym LuxOpCo otrzymało tylko około 20% łącznych zysków, nie pojawia się w części zaskarżonej decyzji dotyczącej pierwszego stwierdzenia pomocniczego ani nawet w całej zaskarżonej decyzji. Wartość tę można co najwyżej obliczyć na podstawie różnych danych liczbowych zawartych w zaskarżonej decyzji. W tym względzie należy zaznaczyć, że owa wartość wynosząca około 20% łącznych zysków LuxOpCo i LuxSCS odpowiada zyskom z działalności operacyjnej LuxOpCo po odliczeniu opłaty uiszczanej na rzecz LuxSCS na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

525 Po drugie, Komisja nie przedstawiła w zaskarżonej decyzji żadnego konkretnego dowodu pozwalającego wykazać, że okoliczność, iż około 80% łącznych zysków LuxOpCo i LuxSCS przyznano LuxSCS w celu wynagrodzenia tej spółki za jej wkład, to znaczy za udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych, nie jest zgodna z zasadą ceny rynkowej i że przyznanie około 20% łącznych zysków nie stanowi wystarczającego wynagrodzenia w świetle wkładu LuxOpCo.

526 Po trzecie, jak Amazon podniósł na rozprawie, Komisja nie wskazała w zaskarżonej decyzji, że oprócz wynagrodzenia obliczonego na podstawie TMMN należało przyznać LuxOpCo dodatkowe wynagrodzenie. Stwierdzenie, zgodnie z którym należało zastosować metodę podziału zysków wraz z analizą wkładów, oznacza bowiem pominięcie wynagrodzenia obliczonego pierwotnie na podstawie zastosowanej TMMN i dokonanie zupełnie nowego obliczenia. Tymczasem nie jest wykluczone, że wynagrodzenie LuxOpCo obliczone na podstawie metody podziału zysków wraz z analizą wkładów będzie niższe od wynagrodzenia obliczonego na podstawie TMMN zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

527 Z jednej strony należy zauważyć, że w toku postępowania administracyjnego Amazon przedstawił Komisji sprawozdanie dotyczące stawki marży dla przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie sprzedaży detalicznej online, a mianowicie sprawozdanie [*poufne*]. Stawka marży w przypadku działalności w zakresie sprzedaży detalicznej online wynosiła średnio 0,5% całkowitych kosztów sprzedawców detalicznych online. Bez konieczności zweryfikowania, czy w świetle tej okoliczności Amazon miał prawo stwierdzić – jak uczynił to na rozprawie – że owa stawka dowodziła tego, iż wynagrodzenie LuxOpCo w rozpatrywanym okresie było „komfortowe", należy uznać, że w świetle wspomnianego sprawozdania Komisja powinna była dogłębnie zbadać kwestię, czy wynagrodzenie LuxOpCo odpowiadało wynikowi zgodnemu z ceną rynkową w odniesieniu do pełnionych przez tę spółkę funkcji sprzedawcy detalicznego online. Bez takiego badania nie jest pewne, czy można twierdzić, że LuxOpCo mogłoby otrzymać wyższe wynagrodzenie z tytułu pełnionych przez tę spółkę funkcji związanych z działalnością handlową.

528 Z drugiej strony, mając na uwadze skalę prowadzonej przez grupę Amazon działalności w zakresie rozwoju, funkcje LuxOpCo związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, w szczególności w odniesieniu do technologii, były ograniczone. Nie jest zatem oczywiste, że owe funkcje były tego rodzaju, iż część zysków, jakie można by przypisać LuxOpCo, powinna była przekroczyć 20% łącznych zysków LuxSCS i LuxOpCo.

529 W konsekwencji w braku informacji dotyczących klucza podziału, który należało przyjąć, nie jest możliwe określenie przybliżonej wysokości wynagrodzenia, jakie LuxOpCo musiałoby otrzymywać w warunkach wolnorynkowych, ani tym bardziej ustalenie, czy wynagrodzenie to jest niższe, czy wyższe od wynagrodzenia otrzymywanego na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

530 Wynika z tego, że Komisja nie zdołała wykazać, iż gdyby zastosowano metodę podziału zysków w wariancie analizy wkładów, wynagrodzenie LuxOpCo byłoby wyższe. Pierwsze stwierdzenie pomocnicze nie pozwala zatem na poparcie wniosku, że przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła LuxOpCo korzyści gospodarczej. Abstrahując bowiem od faktu, że Komisja nie starała się ustalić, jakie byłoby wynagrodzenie wolnorynkowe LuxOpCo w świetle funkcji wskazanych przez Komisję w przeprowadzonej przez nią analizie funkcjonalnej, pierwsze stwierdzenie pomocnicze nie zawiera konkretnych informacji pozwalających wykazać w sposób wystarczający pod względem prawnym, że błędy w analizie funkcjonalnej oraz stwierdzony przez Komisję błąd metodologiczny dotyczący wyboru metody jako takiej rzeczywiście doprowadziły do obniżenia obciążenia podatkowego LuxOpCo.

531 Żaden z pozostałych argumentów przedstawionych przez Komisję nie może podważyć tych ustaleń.

532 Po pierwsze, jak Komisja wskazała na rozprawie, rzeczywiście istnieje różnica między wykazaniem korzyści a określeniem wysokości korzyści. Nie jest zatem wykluczone, że można wykazać, iż błąd metodologiczny prowadzi bezwzględnie do niższego wynagrodzenia, bez określenia wysokości owej obniżki wynagrodzenia. Niemniej jednak, jak stwierdzono w pkt 529 powyżej, w niniejszym przypadku zaskarżona decyzja nie zawiera elementów pozwalających wykazać, że zastosowanie metody podziału zysków wraz z analizą wkładów zamiast TMMN doprowadziłoby bezwzględnie do wyższego wynagrodzenia.

533 Po drugie, jak Komisja podniosła na rozprawie, rzeczywiście Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon nie zaprzeczają temu, że gdyby LuxOpCo przyczyniło się do istotnego rozwoju wartości niematerialnych i prawnych, musiałoby to skutkować dodatkowym wynagrodzeniem.

534 Niemniej jednak, jak Amazon stwierdził na rozprawie i jak wskazano w pkt 526 powyżej, teza Komisji nie sprowadza się do uznania, że oprócz wynagrodzenia obliczonego na podstawie przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego należało obliczyć dodatkowe wynagrodzenie. Komisja uznała bowiem, że metoda wkładów z analizą rezydualną nie jest odpowiednia w niniejszej sprawie.

Wynika z tego, że teza Komisji ogranicza się do stwierdzenia, zgodnie z którym gdyby wynagrodzenie LuxOpCo obliczono na podstawie metody podziału zysków z analizą wkładów, doprowadziłoby to do ustalenia wyższego wynagrodzenia niż wynagrodzenie otrzymywane na podstawie TMMN. Ponieważ analiza wkładów wiązałaby się z nieuwzględnieniem wynagrodzenia obliczonego pierwotnie w wyniku zastosowania TMMN i z dokonaniem zupełnie nowego obliczenia, nie jest wykluczone, że wynagrodzenie LuxOpCo obliczone na podstawie metody podziału zysków wraz z analizą wkładów będzie niższe od wynagrodzenia obliczonego na podstawie TMMN zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

535 Po trzecie, należy oddalić przedstawiony przez Komisję w jej pismach argument, zgodnie z którym zastosowanie metody podziału zysków doprowadziłoby bezwzględnie do wyższego wynagrodzenia dla LuxOpCo, ponieważ skutkowałoby raczej podziałem zysku rezydualnego pomiędzy LuxOpCo i LuxSCS niż przyznaniem LuxSCS całego zysku rezydualnego, a także argument, zgodnie z którym zastosowanie metody podziału zysków w celu wykazania istnienia korzyści nie było konieczne, ponieważ metoda ta polega na podziale zysku rezydualnego.

536 Należy bowiem stwierdzić, że taki podział zysku rezydualnego jest właściwy jedynie w przypadku zastosowania analizy rezydualnej. Tymczasem z zaskarżonej decyzji, a w szczególności z jej motywów 567 i 568, jasno wynika, że Komisja uznała, iż do celów zastosowania metody podziału zysków w niniejszej sprawie można było skutecznie zastosować jedynie analizę wkładów, a nie analizę rezydualną. Jak wskazano w pkt 534 powyżej, analiza wkładów polega na bezpośrednim podziale łącznych zysków pomiędzy różne strony transakcji i nie uwzględnia wynagrodzenia obliczonego pierwotnie dla LuxOpCo. Nie można zatem domniemywać, że zastosowanie metody podziału zysków doprowadziłoby bezwzględnie do wyższego wynagrodzenia dla LuxOpCo.

537 Z całości powyższych rozważań wynika więc, że Komisja nie zdołała wykazać w ramach pierwszego stwierdzenia pomocniczego, iż przedmiotowa interpretacja indywidualna prawa podatkowego przysporzyła LuxOpCo korzyści.

538 W konsekwencji należy uwzględnić zarzuty i argumenty zmierzające do zakwestionowania pierwszego stwierdzenia pomocniczego.

c) W przedmiocie drugiego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści

539 W ramach drugiego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści, a w szczególności w motywie 569 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że nawet jeśli luksemburskie organy podatkowe słusznie przyjęły domniemanie, zgodnie z którym LuxSCS pełnił wyjątkowe i wartościowe funkcje związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, i nawet jeśli następnie słusznie uznały, że LuxOpCo pełniło wyłącznie bieżące funkcje zarządzania, wybór wskaźnika zysku opartego na kosztach operacyjnych w metodzie ustalania cen transferowych zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego nie jest właściwy. Z motywów 569–574 zaskarżonej decyzji wynika, że zdaniem Komisji, gdyby luksemburskie organy podatkowe uwzględniły jako wskaźnik poziomu zysku, przy stosowaniu TMMN, całkowite koszty LuxOpCo, jak uczyniono to w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r., wynagrodzenie LuxOpCo byłoby wyższe niż wynagrodzenie, które przyjęto w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. W konsekwencji podstawa opodatkowania tej spółki również byłaby wyższa.

540 Na poparcie drugiego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści Komisja przypomniała okoliczność, że metoda zatwierdzona w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego uwzględniała jako wskaźnik poziomu zysku koszty operacyjne, podczas gdy sprawozdanie w sprawie cen transferowych z 2003 r., na którym oparto wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, posłużyło się jako wskaźnikiem poziomu zysku kosztami całkowitymi. Następnie Komisja wskazała, że w toku postępowania administracyjnego Amazon przyznał, iż istniała niespójność

pomiędzy metodą zatwierdzoną w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego a metodą zaproponowaną w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r. W tym względzie Amazon ograniczył się do stwierdzenia, że owa niespójność nie miała wpływu na wynik, ponieważ koszty operacyjne stanowiły największą część kosztów całkowitych porównywalnych przedsiębiorstw zbadanych w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r. (motyw 571 zaskarżonej decyzji). W odpowiedzi na te argumenty Komisja stwierdziła, po pierwsze, że wybór porównywalnych przedsiębiorstw, które miały niskie koszty towarów, podczas gdy owe koszty stanowiły większą część kosztów LuxOpCo, „wskazywał" na zły wybór porównywalnych przedsiębiorstw. Po drugie, Komisja stwierdziła, że wiele porównywalnych przedsiębiorstw wybranych do analizy porównawczej miało wysokie koszty towarów, surowców i materiałów zużywalnych (motyw 572 zaskarżonej decyzji).

541 Komisja doszła do wniosku, że ponieważ koszty całkowite stanowią szerszą podstawę niż koszty operacyjne, podlegający opodatkowaniu dochód LuxOpCo byłby wyższy, gdyby jako wskaźnik poziomu zysku uwzględniono koszty całkowite, tak jak uczynili to autorzy sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. (motyw 574 zaskarżonej decyzji). Aby zilustrować to stwierdzenie, w tabeli 20 zaskarżonej decyzji Komisja porównała podlegający opodatkowaniu zysk LuxOpCo ustalony zgodnie z przedmiotową interpretacją indywidualną prawa podatkowego z zyskiem LuxOpCo w wysokości [*poufne*]% kosztów całkowitych i w braku górnej granicy. Zgodnie z tą tabelą w latach 2006–2013 pierwszy z nich wynosił [*poufne*] mln EUR, zaś drugi – [*poufne*] mln EUR.

542 W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że Komisja wskazała na rozprawie, iż „nigdy nie powiedziała" w ramach drugiego stwierdzenia pomocniczego zawartego w motywach 569–574 zaskarżonej decyzji, że koszty całkowite są najbardziej właściwe. Stwierdziła natomiast po prostu, że koszty operacyjne nie stanowią odpowiedniego wskaźnika zysku dla celów ustalenia wynagrodzenia LuxOpCo. Ponadto Komisja posłużyła się jedynie logiką przyjętą przez autorów sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. Innymi słowy, Komisja zastosowała koszty całkowite w celu ustalenia wynagrodzenia wolnorynkowego LuxOpCo z tego tylko powodu, że tak postąpili autorzy sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r.

543 W tym względzie należy przypomnieć, że – jak wskazano w pkt 125 powyżej – ciężar dowodu w zakresie wykazania przesłanek art. 107 ust. 1 TFUE spoczywa na Komisji. W szczególności Komisja powinna wykazać istnienie korzyści na rzecz przedsiębiorstwa, które jej zdaniem jest beneficjentem pomocy państwa. Korzyść ta musi być rzeczywistą korzyścią.

544 Dla przypomnienia, w niniejszej sprawie kwestia dotycząca istnienia korzyści wymaga zbadania tego, czy należna LuxSCS od LuxOpCo opłata określona dzięki formule obliczeniowej zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego była zgodna z zasadą ceny rynkowej. W tym względzie Komisja wskazała na błędy przy stosowaniu TMMN zaproponowanej przez Amazon i zatwierdzonej w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Konkretnie, Komisja wskazała na błąd w wyborze wskaźnika poziomu zysku zatwierdzonego w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

545 Tymczasem, jak już podkreślono, samo stwierdzenie błędu metodologicznego nie wystarczy, co do zasady, do wykazania, że indywidualna interpretacja podatkowa przysporzyła korzyści pewnej spółce, a tym samym do wykazania istnienia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 TFUE (zob. pkt 123 powyżej). Ponadto, jak już wskazano, ciężar dowodu w odniesieniu do przesłanek istnienia pomocy państwa spoczywa na Komisji (zob. pkt 125 powyżej).

546 Z powyższego wynika, że w niniejszej sprawie Komisja była zobowiązana wykazać, iż stwierdzony przez nią błąd w wyborze wskaźnika doprowadził nie tylko do odmiennego wyniku, lecz również do zmniejszenia obciążenia podatkowego beneficjenta przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Wymagało to udzielenia odpowiedzi na pytanie, jaki wskaźnik poziomu zysku byłby rzeczywiście odpowiedni.

547 Biorąc pod uwagę zaprezentowaną przez Komisję na rozprawie interpretację motywów 569–574 zaskarżonej decyzji, zgodnie z którą posłużyła się ona kosztami całkowitymi nie ze względu na to, że stanowiły one odpowiedni wskaźnik poziomu zysku, lecz wyłącznie w celu transpozycji „logiki" leżącej u podstaw sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r. (zob. pkt 542 powyżej), należy stwierdzić, że Komisja nie starała się ustalić, jakie byłoby wynagrodzenie wolnorynkowe, ani tym bardziej, czy zatwierdzone w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego wynagrodzenie LuxOpCo było niższe od wynagrodzenia, jakie LuxOpCo otrzymywałoby w warunkach wolnorynkowych.

548 Wynika z tego, że w drugim stwierdzeniu pomocniczym Komisja nie zdołała wykazać istnienia korzyści.

549 W trosce o kompletność wywodu i w drugiej kolejności należy zaznaczyć, że nawet gdyby trzeba było stwierdzić, iż w motywach 569–574 zaskarżonej decyzji Komisja uznała w rzeczywistości, że koszty całkowite były dobrym wskaźnikiem poziomu zysku (w przeciwieństwie do zwykłej – pozbawionej wszelkiej użyteczności – transpozycji logiki leżącej u podstaw sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r.), rozważania na poparcie drugiego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści i wniosek przedstawiony przez Komisję w motywie 547 zaskarżonej decyzji nie zasługują na uwzględnienie.

550 W tym względzie należy bowiem przypomnieć i jednocześnie podkreślić, że jak Komisja wskazała w motywie 569 zaskarżonej decyzji, instytucja ta oparła swoje drugie stwierdzenie pomocnicze dotyczące korzyści – a zatem ustaliła, że wybór kosztów operacyjnych stanowił błąd metodologiczny – na tezie, zgodnie z którą LuxSCS pełnił wyjątkowe i wartościowe funkcje, podczas gdy LuxOpCo pełniło jedynie „bieżące funkcje związane z zarządzaniem". Założenie luksemburskich organów podatkowych, które Komisja zaakceptowała w motywie 569 zaskarżonej decyzji, było zatem takie, że LuxOpCo pełniło jedynie ograniczone funkcje spółki zarządzającej.

551 Tymczasem z wytycznych OECD w wersji z 1995 r. nie wynika, by koszty całkowite stanowiły wskaźnik poziomu zysku odpowiedni do ustalenia wynagrodzenia dla spółki zarządzającej. Ponieważ działalność spółki zarządzającej jest zbliżona do działalności spółki świadczącej usługi, której wartość jest oderwana od wielkości sprzedaży i wielkości zakupów surowców jako takich, zgodnie z wytycznymi OECD w wersji z 1995 r. można było przyjąć koszty operacyjne takiego przedsiębiorstwa – a nie koszty całkowite – w celu określenia odpowiedniego wskaźnika zysku.

552 W niniejszej sprawie, po pierwsze, odwołując się w motywach 572 i 573 zaskarżonej decyzji do kosztów całkowitych – a nie do kosztów operacyjnych – w celu obliczenia wynagrodzenia LuxOpCo, Komisja odeszła w rzeczywistości od założenia, które sama przyjęła w motywie 569 zaskarżonej decyzji.

553 Wbrew bowiem podejściu zaprezentowanemu w motywie 569 zaskarżonej decyzji, zgodnie z którym LuxOpCo uznaje się za spółkę pełniącą „bieżące funkcje związane z zarządzaniem", oceny zawarte w motywie 572 zaskarżonej decyzji opierają się na założeniu, że LuxOpCo było „przedsiębiorstwem sprzedaży detalicznej". Przy bliższej analizie należy stwierdzić, że Komisja wolała wybrać koszty całkowite, ponieważ LuxOpCo było sprzedawcą detalicznym, a nie dlatego, że było spółką pełniącą „funkcje związane z zarządzaniem". W świetle założenia wskazanego w motywie 569 zaskarżonej decyzji Komisja powinna była dążyć do ustalenia wskaźnika poziomu zysku spółki zarządzającej, a nie wskaźnika poziomu zysku przedsiębiorstwa, które prowadziło działalność sprzedawcy detalicznego.

554 Po drugie, jak wynika z pkt 551 powyżej, zasadniczo zgodnie z wytycznymi OECD w wersji z 1995 r. w przypadku spółek zarządzających nie jest pewne, czy koszty całkowite stanowią odpowiedni wskaźnik poziomu zysku.

555 Oczywiście nie można z góry wykluczyć, że gdy chodzi o konkretną spółkę zarządzającą, ze szczególnych względów właściwych dla tej spółki odpowiednim dla niej wskaźnikiem poziomu zysku będą faktycznie koszty całkowite. Komisja nie wyjaśniła jednak powodu, który mógłby uzasadniać wybór kosztów całkowitych jako odpowiedniego wskaźnika poziomu zysku w szczególnym przypadku LuxOpCo jako spółki zarządzającej.

556 Po trzecie, gdyby należało zaakceptować wybór kosztów całkowitych jako wskaźnika poziomu zysku najbardziej dostosowanego do sytuacji LuxOpCo jako sprzedawcy detalicznego (zob. motyw 572 zaskarżonej decyzji), trzeba stwierdzić, że Komisja w ogóle nie zbadała problematyki wyboru wskaźnika zysku odpowiedniego dla LuxOpCo jako organizatora marketplace dla sprzedawców zewnętrznych. Co więcej, jeśli chodzi o sprzedaż własną, Komisja nie zbadała, w jakim zakresie koszty całkowite stanowiłyby wskaźnik poziomu zysku właściwy dla działalności LuxOpCo w charakterze sprzedawcy detalicznego online.

557 W tym względzie należy przypomnieć, że w odpowiedzi na pisemne pytanie Sądu Komisja wskazała, iż wykorzystanie marży na kosztach operacyjnych – a nie na kosztach całkowitych – jako wskaźnika poziomu zysku dla działalności dystrybucyjnej jest dozwolone, jeżeli strona testowana działa w charakterze pośrednika i nie ponosi ryzyka w zakresie środków własnych w szczególności ze względu na zakup odsprzedawanych towarów. W tym względzie Komisja oparła się na pkt 2.101 i 2.102 wytycznych OECD w wersji z 2010 r., które nie mają jednak znaczenia dla niniejszej sprawy.

558 Gdyby należało przyjąć, że takie zalecenie wynikało już z wytycznych OECD w wersji z 1995 r. i miało znaczenie dla niniejszej sprawy, należy stwierdzić, że z punktu widzenia sprzedawców zewnętrznych LuxOpCo – jako organizator marketplace – odgrywało jedynie rolę pośrednika pomiędzy sprzedawcami zewnętrznymi a konsumentami oraz że nie ponosiło ryzyka dotyczącego środków własnych w związku ze sprzedażą prowadzoną przez sprzedawców zewnętrznych.

559 Wreszcie, gdyby należało przyznać, że Komisja słusznie uznała, iż koszty całkowite stanowiły dobry wskaźnik dla LuxOpCo jako sprzedawcy detalicznego online, biorąc pod uwagę fakt, że spółka ta wykorzystywała technologię do prowadzenia działalności w zakresie sprzedaży detalicznej, a w szczególności technologię pozwalającą na automatyczne ustalanie cen, wybór kosztów całkowitych jako wskaźnika poziomu zysku dla LuxOpCo spowodowałby konieczność dostosowań w dół stawki, która ma być stosowana, aby uwzględnić istotne różnice między strukturą kosztów LuxOpCo a strukturą kosztów tradycyjnych sprzedawców detalicznych.

560 Komisja nie przewidziała natomiast takich dostosowań ani tym bardziej ich nie dokonała.

561 W drugiej kolejności zgodnie z tabelą 20 zaskarżonej decyzji wynagrodzenie LuxOpCo, obliczone na podstawie marży w wysokości [*poufne*]% na kosztach całkowitych LuxOpCo, wyniosłoby od 2 do 3 mld EUR.

562 Podczas rozprawy Amazon stwierdził, a Komisja temu nie zaprzeczyła, że obliczone przez Komisję wynagrodzenie LuxOpCo jest wyższe od „zysków całkowitych” generowanych w Unii, które jego zdaniem wynoszą 1–1,5 mld EUR. Wynagrodzenie obliczone przez Komisję w ramach drugiego stwierdzenia pomocniczego stanowi dwukrotność wszystkich zysków grupy Amazon osiągniętych w Europie i z tego względu nie jest realistyczne. Należy jednak zauważyć, że – jak wynika z załącznika C1 w sprawie T-318/18, do którego Amazon odesłał na rozprawie – kwota 1–1,5 mld EUR nie odpowiada samemu zyskowi księgowemu LuxOpCo w rozpatrywanym okresie, lecz skonsolidowanemu zyskowi LuxSCS i LuxOpCo, i tym samym obejmuje odliczenie kwot wypłaconych przez LuxSCS z tytułu UPK i umowy przystąpienia.

563 W każdym razie z porównania wynagrodzenia LuxOpCo wskazanego w ostatnim wierszu tabeli 20 zaskarżonej decyzji, które obliczono na podstawie stawki w wysokości [*poufne*]% kosztów całkowitych za każdy rok rozpatrywanego okresu, z wynikiem działalności operacyjnej (zyskiem operacyjnym)

LuxOpCo za te same lata, wskazanym przez Komisję w ósmym wierszu tabeli 2 zaskarżonej decyzji, wynika, że wynagrodzenie LuxOpCo obliczone na podstawie drugiego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści byłoby wyższe od zysku operacyjnego tej spółki za lata 2012 i 2013. Tymczasem taki wynik wyraźnie odbiega od wyniku zgodnego z ceną rynkową.

564 Z powyższego wynika, że zastosowanie stawki w wysokości [*poufne*]% do kosztów całkowitych LuxOpCo, na którym opiera się drugie stwierdzenie pomocnicze, nie daje wiarygodnych wyników w celu obliczenia wynagrodzenia LuxOpCo za cały rozpatrywany okres. Nie chodzi zatem o wynik odpowiadający wynagrodzeniu wolnorynkowemu, w związku z czym należy stwierdzić, że obliczenie dokonane przez Komisję w ramach drugiego stwierdzenia pomocniczego nie pozwala wykazać, iż LuxOpCo uzyskało korzyść z powodu wyboru kosztów operacyjnych jako wskaźnika poziomu zysku zatwierdzonego w przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

565 W konsekwencji należy uwzględnić zarzuty i argumenty Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona, które mają na celu podważenie zasadności drugiego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści.

d) W przedmiocie trzeciego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści

566 W ramach zastrzeżenia trzeciego części drugiej zarzutu pierwszego w sprawie T-816/17 i zarzutu piątego w sprawie T-318/18 Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon kwestionują trzecie stwierdzenie pomocnicze Komisji dotyczące istnienia korzyści podatkowej na rzecz LuxOpCo (sekcja 9.2.2.3 zaskarżonej decyzji).

567 Dla przypomnienia, jak wskazano w pkt 68 powyżej, w ramach trzeciego stwierdzenia pomocniczego Komisja uznała zasadniczo, że włączenie górnej granicy, na podstawie której wynagrodzenie LuxOpCo nie mogło przekroczyć 0,55% jego rocznej sprzedaży, do metody ustalania cen transferowych nie było właściwe i przysparzało LuxOpCo korzyści, ponieważ prowadziło do zmniejszenia podlegającego opodatkowaniu dochodu tej spółki.

568 Dokładniej rzecz ujmując, Komisja stwierdziła, że w latach podatkowych 2006, 2007, 2011, 2012 i 2013 organ podatkowy przyjął deklaracje podatkowe, w których podlegający opodatkowaniu dochód LuxOpCo określono za pomocą górnej granicy wynoszącej 0,55% rocznej sprzedaży tej spółki (motyw 575 zaskarżonej decyzji).

569 Komisja wyjaśniła, że ani sprawozdanie w sprawie cen transferowych z 2003 r., ani analizy ex post, ani też argumenty przedstawione przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon w toku postępowania administracyjnego nie uzasadniają włączenia tej górnej granicy (motywy 576 i 577 zaskarżonej decyzji). Komisja dodała w motywie 577 zaskarżonej decyzji, że zastosowanie górnej granicy doprowadziło do dodatkowego obniżenia w stosunku do obniżenia wynikającego z błędnego zastosowania marży do kosztów operacyjnych i z tego względu nie może się mieścić w przedziale zgodnym z zasadą ceny rynkowej.

570 Zdaniem Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona Komisja błędnie uznała, że włączenie górnej granicy przysporzyło LuxOpCo korzyści.

571 Z jednej strony podnoszą, że włączenie górnej granicy miało na celu zmuszenie LuxOpCo do działania w skuteczny sposób i do obniżenia jego kosztów. Z drugiej strony podkreślają, że zastosowanie górnej granicy w żadnym razie nigdy nie doprowadziło do tego, że wynagrodzenie LuxOpCo wyszło poza przedział zgodny z zasadą ceny rynkowej, o czym świadczy sprawozdanie w sprawie cen transferowych z 2017 r.

572 Komisja kwestionuje te argumenty.

573 Podnosi ona w tym względzie, że mechanizm dolnej i górnej granicy nie jest przewidziany w wytycznych OECD i nie znajduje żadnego uzasadnienia z punktu widzenia cen transferowych. Dodaje ponadto, że wbrew temu, co twierdzą Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon, stosowanie takiego mechanizmu nie jest uzasadnione celem polegającym na zagwarantowaniu na rzecz LuxOpCo niskiego i stabilnego wynagrodzenia, ponieważ celem TMMN jest właśnie zagwarantowanie takiego wynagrodzenia stronie, względem której owa metoda jest stosowana.

574 Przede wszystkim należy uznać, że – jak Komisja potwierdziła zresztą w odpowiedziach na pisemne pytania Sądu – trzecie stwierdzenie pomocnicze jest niezależne od drugiego stwierdzenia pomocniczego i autonomiczne w stosunku do niego. Jak wynika bowiem z ostatniego zdania motywu 575 zaskarżonej decyzji, w ramach tego trzeciego stwierdzenia Komisja wyszła z założenia, że koszty operacyjne można wykorzystać jako wskaźnik poziomu zysku.

575 Jak Komisja słusznie wskazała w zaskarżonej decyzji i w swoich pismach, mechanizm dolnej i górnej granicy nie znajduje żadnego uzasadnienia ani nie jest racjonalny z ekonomicznego punktu widzenia. Trudno sobie wyobrazić, aby w warunkach rynkowych przedsiębiorstwo zaakceptowało ograniczenie swojego wynagrodzenia do określonego procentu jego rocznej sprzedaży. Ponadto TMMN pozwala na zagwarantowanie niskiego, lecz stabilnego wynagrodzenia, bez konieczności stosowania mechanizmu dolnej i górnej granicy. Taki mechanizm nie jest też przewidziany w wytycznych OECD w wersji z 1995 r. TMMN wymaga bowiem jedynie określenia wskaźnika zysku i stawki marży.

576 Tak więc Komisja słusznie uznała, że włączenie takiej górnej granicy stanowiło błąd metodologiczny.

577 Niemniej jednak samo to stwierdzenie nie wystarczy do wykazania istnienia korzyści.

578 Należy bowiem stwierdzić, że w odniesieniu do każdego roku stosowania przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, nawet po zastosowaniu mechanizmu górnej granicy, wynagrodzenie LuxOpCo pozostawało w przedziale zgodnym z zasadą ceny rynkowej, obliczonym na podstawie sprawozdania w sprawie cen transferowych z 2003 r., mianowicie między [*poufne*] a [*poufne*]% kosztów operacyjnych. Komisja nie kwestionuje zresztą tego stwierdzenia.

579 Otóż, jak sama Komisja wyjaśniła zresztą na rozprawie, jeżeli wynagrodzenie mieści się w przedziale międzykwartylowym, co do zasady należy je uznać za wynagrodzenie wolnorynkowe.

580 Prawdą jest, że Komisja sprecyzowała, iż nie można wysnuć takiego wniosku, jeżeli porównywalne przedsiębiorstwa, na podstawie których obliczono ten przedział, nie zostały prawidłowo wybrane.

581 Komisja nie zakwestionowała jednak w ramach trzeciego stwierdzenia pomocniczego przedziału zgodnego z zasadą ceny rynkowej ani wyboru porównywalnych przedsiębiorstw, na podstawie których obliczono ów przedział.

582 W motywie 575 zaskarżonej decyzji Komisja zarzuciła bowiem organom luksemburskim, że zgodziły się na to, by podlegający opodatkowaniu dochód LuxOpCo określono przy zastosowaniu górnej granicy, „zamiast [określić ów dochód na poziomie] [*poufne*]% je[go] kosztów operacyjnych". Należy zatem uznać, że w ramach trzeciego stwierdzenia pomocniczego Komisja nie podważa stopy zwrotu, na podstawie której górna granica jest stosowana, lecz jedynie górną granicę jako taką.

583 Ponadto, po pierwsze, z motywów 575–578 zaskarżonej decyzji nie wynika, by Komisja zakwestionowała przedział zgodny z zasadą ceny rynkowej obliczony w sprawozdaniu w sprawie cen transferowych z 2003 r., który wynosi między [*poufne*] a [*poufne*]% kosztów operacyjnych. O ile bowiem Komisja wskazała w motywie 577 zaskarżonej decyzji, że Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon podniosły w toku postępowania administracyjnego, iż podlegający opodatkowaniu dochód LuxOpCo nigdy nie wyszedł poza przedział zgodny z zasadą ceny rynkowej, o tyle nie zakwestionowała ona przedziału jako takiego, lecz ograniczyła się do stwierdzenia, że zastosowanie

górnej granicy doprowadziło do dodatkowego obniżenia w stosunku do obniżenia, które stwierdzono w ramach drugiego stwierdzenia pomocniczego. Tymczasem, jak wskazano w pkt 574 powyżej, stwierdzenia pomocnicze drugie i trzecie są autonomiczne i niezależne od siebie.

584 Po drugie, w motywach 575–578 zaskarżonej decyzji Komisja nie zakwestionowała też wyboru porównywalnych przedsiębiorstw wykorzystanych przy obliczeniu przedziału zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Motyw 571 zaskarżonej decyzji, w którym Komisja wspomina o błędzie w wyborze porównywalnych przedsiębiorstw, jest objęty drugim stwierdzeniem pomocniczym. Tymczasem, jak wskazano w pkt 574 powyżej, trzecie stwierdzenie pomocnicze jest autonomiczne i niezależne od innych stwierdzeń.

585 W świetle powyższego należy przyjąć, że jakkolwiek mechanizm górnej granicy może być niewłaściwy i chociaż nie jest on przewidziany w wytycznych OECD w wersji z 1995 r., Komisja nie wykazała, że ów mechanizm miał wpływ na wolnorynkowy charakter opłaty uiszczanej LuxSCS przez LuxOpCo.

586 W konsekwencji samo stwierdzenie, że górną granicę stosowano w odniesieniu do lat 2006, 2007, 2011, 2012 i 2013, nie wystarczy do wykazania, że wynagrodzenie LuxOpCo uzyskane za te lata nie odpowiadało przybliżeniu wyniku zgodnego z ceną rynkową.

587 W rzeczywistości Komisja wskazała co najwyżej na błąd metodologiczny przy obliczaniu wynagrodzenia LuxOpCo, lecz nie zdołała wykazać, że błąd ten skutkował sztucznym obniżeniem wynagrodzenia LuxOpCo w takich proporcjach, że owego poziomu wynagrodzenia nie można by było zaobserwować w warunkach rynkowych.

588 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że w trzecim stwierdzeniu pomocniczym Komisja nie wykazała istnienia korzyści na rzecz LuxOpCo.

589 W konsekwencji należy uwzględnić zarzuty i argumenty Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona zmierzające do zakwestionowania trzeciego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści.

590 Z całości powyższych rozważań wynika więc, że w żadnym ze stwierdzeń przedstawionych w zaskarżonej decyzji Komisja nie zdołała wykazać w sposób wystarczający pod względem prawnym istnienia korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W związku z tym należy stwierdzić nieważność zaskarżonej decyzji w całości, bez konieczności badania pozostałych zarzutów i argumentów podniesionych przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon.

W przedmiocie kosztów

591 Zgodnie z art. 134 § 1 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją jej własnymi kosztami oraz kosztami poniesionymi przez Wielkie Księstwo Luksemburga i Amazon, zgodnie z ich żądaniami.

592 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania Irlandia pokrywa własne koszty.

Z powyższych względów

SĄD (siódma izba w składzie powiększonym)

orzeka, co następuje:

1) **Sprawy T-816/17 i T-318/18 zostają połączone w celu wydania niniejszego wyroku.**

2) **Stwierdza się nieważność decyzji Komisji (UE) 2018/859 z dnia 4 października 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) wdrożonej przez Luksemburg na rzecz Amazona.**

3) **Komisja Europejska pokrywa własne koszty oraz koszty poniesione przez Wielkie Księstwo Luksemburga, Amazon.com, Inc. i Amazon EU Sàrl.**

4) **Irlandia pokrywa własne koszty.**

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 12 maja 2021 r.

Podpisy

Spis treści

I. Okoliczności powstania sporu 2

A. W przedmiocie rozpatrywanej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego 3

B. W przedmiocie postępowania administracyjnego przed Komisją 4

C. W przedmiocie zaskarżonej decyzji 5

1. W przedmiocie prezentacji kontekstu faktycznego i prawnego 5

a) W przedmiocie prezentacji grupy Amazon 5

b) W kwestii prezentacji przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego 7

c) W przedmiocie prezentacji obowiązujących krajowych ram prawnych 8

d) W przedmiocie prezentacji ram OECD dotyczących cen transferowych 8

2. W kwestii oceny dotyczącej przedmiotowej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego 9

a) W przedmiocie analizy istnienia korzyści 10

1) W przedmiocie głównego stwierdzenia korzyści 10

2) W przedmiocie pomocniczych stwierdzeń korzyści 12

b) W przedmiocie selektywności środka 13

c) W przedmiocie określenia beneficjenta pomocy 13

II. Postępowanie i żądania stron 13

A. W przedmiocie postępowania w sprawie T-816/17 13

1. W przedmiocie składu orzekającego i rozpoznania sprawy w pierwszej kolejności 13

2. W przedmiocie interwencji 14

3. W przedmiocie wniosków o zachowanie poufności 14

4. W przedmiocie żądań stron 14

B. W przedmiocie postępowania w sprawie T-318/18 15

1. W przedmiocie składu orzekającego i rozpoznania sprawy w pierwszej kolejności 15

2. W przedmiocie wniosków o zachowanie poufności 15

3. W przedmiocie żądań stron 15

C. W przedmiocie połączenia spraw i ustnego etapu postępowania 15

III. Co do prawa 16

A. W przedmiocie połączenia spraw T-816/17 i T-318/18 w kontekście orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie 16

B. W przedmiocie podniesionych zarzutów i argumentów 16

1. Uwagi wstępne 17

a) W przedmiocie określenia przesłanek stosowania art. 107 ust. 1 TFUE w kontekście krajowych środków podatkowych 18

b) W przedmiocie ciężaru dowodu 20

c) W przedmiocie dogłębności kontroli sprawowanej przez Sąd 20

2. W przedmiocie zarzutów i argumentów mających na celu zakwestionowanie głównego stwierdzenia korzyści 21

a) W przedmiocie dopuszczalności niektórych argumentów Irlandii odnośnie do istnienia korzyści 21

b) W przedmiocie zasadności zarzutów i argumentów Wielkiego Księstwa Luksemburga i Amazona dotyczących głównego stwierdzenia korzyści 22

1) W przedmiocie znaczenia dla sprawy, pod względem czasowym, niektórych wytycznych OECD wykorzystanych przez Komisję do celów stosowania TMMN 23

2) W przedmiocie błędów, jakie Komisja miała popełnić przy stosowaniu TMMN w zaskarżonej decyzji 25

i) W przedmiocie analizy funkcjonalnej LuxSCS i wyboru tej spółki przez Komisję jako strony testowanej 25

– W przedmiocie funkcji i aktywów LuxSCS 28

– W przedmiocie ryzyka ponoszonego przez LuxSCS 36

– Wniosek dotyczący analizy funkcjonalnej LuxSCS i wpływ tego wniosku na wybór tej spółki jako strony testowanej 37

ii) W przedmiocie wynagrodzenia dla LuxSCS obliczonego przez Komisję na podstawie założenia, że był on stroną testowaną 39

– W przedmiocie pierwszego składnika opłaty należnej LuxSCS (koszty przystąpienia i koszty UPK) 39

– W przedmiocie drugiego składnika wynagrodzenia LuxSCS (koszty zachowania własności) 43

3) Wniosek dotyczący stwierdzenia głównego 45

3. W przedmiocie zarzutów i argumentów zmierzających do podważenia rozumowania pomocniczego dotyczącego korzyści 45

a) Uwagi wstępne w przedmiocie trzech stwierdzeń pomocniczych 46

b) W przedmiocie pierwszego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści 48

1) W przedmiocie sprawowania przez LuxOpCo tak zwanych „wyjątkowych i wartościowych" funkcji 49

i) W przedmiocie funkcji pełnionych przez LuxOpCo w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych (sekcja 9.2.1.2.1 i motywy 449–472 zaskarżonej decyzji) 51

– W przedmiocie charakteru licencji udzielonej LuxOpCo (motyw 450 zaskarżonej decyzji) 53

– W przedmiocie EU IP Steering Committee (motywy 452–455 zaskarżonej decyzji) 54

– W przedmiocie funkcji LuxOpCo dotyczących rozwoju technologii 55

– W przedmiocie danych dotyczących klientów (motywy 466–468 zaskarżonej decyzji) 60

– W przedmiocie „znaku towarowego Amazon" (motywy 469–472 zaskarżonej decyzji) 62

ii) W przedmiocie funkcji pełnionych przez LuxOpCo w ramach działalności w zakresie sprzedaży detalicznej i usług grupy Amazon w Europie (sekcja 9.2.1.2.2 i motywy 473–499 zaskarżonej decyzji) 63

– W przedmiocie asortymentu (motywy 479–489 zaskarżonej decyzji) 64

– W przedmiocie cen (motywy 490–493 zaskarżonej decyzji) 65

– W przedmiocie „łatwości użytkowania" (motywy 494–499 zaskarżonej decyzji) 66

iii) W przedmiocie aktywów wykorzystywanych przez LuxOpCo (motywy 500–505 zaskarżonej decyzji) 67

iv) W przedmiocie ryzyka ponoszonego przez LuxOpCo (motywy 506–517 zaskarżonej decyzji) 67

v) Wnioski dotyczące analizy funkcjonalnej LuxOpCo 69

2) W przedmiocie wyboru metody 70

3) W przedmiocie wykazania, że wynagrodzenie LuxOpCo powinno być wyższe ze względu na wykorzystanie metody podziału zysków (zastosowanie analizy wkładów) . 72

c) W przedmiocie drugiego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści 76

d) W przedmiocie trzeciego stwierdzenia pomocniczego dotyczącego korzyści 80

W przedmiocie kosztów 82