Kohtulahendite kogumik

ÜLDKOHTU OTSUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus)

12. mai 2021 *

Riigiabi – Abi, mida Luksemburg andis Amazonile – Otsus, millega tunnistatakse abi siseturuga kokkusobimatuks ja õigusvastaseks ning kohustatakse abi tagasi nõudma – Maksualane eelotsus (*tax ruling*) – Siirdehind – Valikuline maksusoodustus – Siirdehindade kindlaksmääramise meetod – Funktsionaalne analüüs

Kohtuasjades T-816/17 ja T-318/18,

Luksemburgi Suurhertsogiriik, esindaja: T. Uri, keda abistasid *avocats* D. Waelbroeck, A. Steichen ja J. Bracker,

hageja kohtuasjas T-816/17,

keda toetavad

Iirimaa, esindajad: J. Quaney ja A. Joyce, keda abistasid P. Gallagher, *SC*, *barrister* B. Doherty ja S. Kingston, *SC*,

menetlusse astuja kohtuasjas T-816/17,

Amazon EU Sàrl, asukoht Luxembourg (Luksemburg),

Amazon.com, Inc., asukoht Seattle, Washington (Ameerika Ühendriigid),

esindajad: *avocats* D. Paemen, M. Petite ja A. Tombiński,

hagejad kohtuasjas T-318/18,

versus

Euroopa Komisjon, esindajad kohtuasjas T-816/17: P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal ja F. Tomat, keda abistas *avocate* M. Chammas, ning kohtuasjas T-318/18: P.-J. Loewenthal ja F. Tomat,

kostja,

mille ese on ELTL artikli 263 alusel esitatud nõuded tühistada komisjoni 4. oktoobri 2017. aasta otsus (EL) 2018/859 riigiabi SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) kohta, mida Luksemburg andis Amazonile (ELT 2018, L 153, lk 1),

* Kohtumenetluse keeled: inglise ja prantsuse.

ÜLDKOHUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus),

koosseisus: president M. van der Woude, kohtunikud V. Tomljenović (ettekandja) ja A. Marcoulli,

kohtusekretär: ametnik S. Spyropoulos,

arvestades menetluse kirjalikku osa ning 5. ja 6. märtsi 2020. aasta kohtuistungil esitatut,

on teinud järgmise

otsuse

I. Vaidluse taust

1 Amazon.com, Inc., mille registrijärgne asukoht on Ameerika Ühendriikides, ja ettevõtjad, kes on tema kontrolli all (edaspidi koos „Amazoni kontsern“), tegelevad veebipõhise tegevusega ning eelkõige veebipõhise jaemüügi ja erinevate veebipõhiste teenuste osutamisega. Selleks haldab Amazoni kontsern mitut veebilehte erinevates Euroopa Liidu keeltes, sealhulgas amazon.de, amazon.fr, amazon.it ja amazon.es.

2 Enne 2006. aasta maikuud juhiti Amazoni kontserni Euroopa tegevust Ameerika Ühendriikidest. Täpsemalt korraldasid jaemüüki ja teenuste osutamist Euroopa veebisaitidel kaks Ameerika Ühendriikides asuvat üksust, nimelt Amazon.com International Sales, Inc. (edaspidi „AIS“) ja Amazon International Marketplace (edaspidi „AIM“), ning teised üksused, mis asusid Prantsusmaal, Saksamaal ja Ühendkuningriigis.

3 2003. aastal kavandati Amazoni kontserni tegevuse ümberkorraldamist Euroopas. See ümberkorraldus, mis viidi tegelikult ellu 2006. aastal (edaspidi „2006. aasta ümberkorraldus“), lähtus kahe Luxembourgis (Luksemburg) asuva äriühingu asutamisest. Täpsemalt oli tegemist esiteks Luksemburgi usaldusühingu Amazon Europe Holding Technologies SCSiga (edaspidi „LuxSCS“), mille osanikud olid Ameerika ettevõtjad, ja teiseks Amazon EU Sàrl-iga (edaspidi „LuxOpCo“), mille registrijärgne asukoht oli samamoodi nagu LuxSCSil Luksemburgis.

4 LuxSCS sõlmis esialgu mitu lepingut Amazoni kontserni Ameerika Ühendriikides asuvate teatud üksustega:

– juba olemasoleva intellektuaalomandi litsentsimise ja loovutamise lepingud (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, edaspidi koos „sisseostuleping“) Amazoni kontserni Ameerika Ühendriikides asuva üksusega Amazon Technologies, Inc. (edaspidi „ATI“);

– kulude jagamise leping, mille ta sõlmis 2005. aastal ATIga ja A 9.com, Inc-iga (edaspidi „A 9“), mis on Amazoni kontserni Ameerika Ühendriikides asuv üksus. Sisseostulepingu ja kulude jagamise lepingu alusel omandas LuxSCS õiguse kasutada teatavaid intellektuaalomandi õigusi ja neist „tuletatud teoseid“, mida omasid ja arendasid edasi A 9 ja ATI. Kulude jagamise lepingus nimetatud immateriaalne vara sisaldas peamiselt kolme liiki intellektuaalomandit: tehnoloogia, kliendiandmed ja kaubamärgid. Kulude jagamise lepingu ja sisseostulepingu kohaselt võis LuxSCS immateriaalset vara ka edasi litsentsida eelkõige Euroopa veebisaitide

käitamiseks. Vastutasuks nende õiguste eest pidi LuxSCS maksma sisseostutasu ja oma iga-aastase osa kulude jagamise lepingu arendusprogrammi kuludest.

5 Seejärel sõlmis LuxSCS LuxOpCo-ga litsentsilepingu, mis jõustus 30. aprillil 2006 ja mis puudutas eespool nimetatud immateriaalset vara (edaspidi „litsentsileping“). Selle kohaselt sai LuxOpCo õiguse kasutada immateriaalset vara, makstes selle eest LuxSCSile litsentsitasu (edaspidi „litsentsitasu“).

6 Lõpuks sõlmis LuxSCS Amazon.co.uk Ltd-ga, Amazon.fr SARLiga ja Amazon.de GmbH-ga intellektuaalomandi õiguste litsentsimise ja loovutamise lepingu, mille kohaselt sai LuxSCS nende Euroopa veebisaitide teatud kaubamärgid ja intellektuaalomandi õigused.

7 2014. aastal toimus Amazoni kontserni teine ümberkorraldus ning LuxSCSi ja LuxOpCo vahelisi lepinguid enam ei kohaldatud.

A. Asjaomane maksualane eelotsus

8 2006. aasta ümberkorraldust ette valmistades palusid Amazon.com ja üks maksunõustaja 23. ja 31. oktoobri 2003. aasta kirjades Luksemburgi maksuhalduril teha maksualase eelotsuse, mis kinnitaks seda, kuidas LuxOpCo-d ja LuxSCSi maksustatakse Luksemburgi äriühingu tulumaksuga.

9 Amazon.com palus 23. oktoobri 2003. aasta kirjas, et kiidetaks heaks selle litsentsitasu määra arvutus, mida LuxOpCo pidi LuxSCSile maksma alates 30. aprillist 2006. Amazon.com-i taotlus tugines tema maksunõustajate koostatud siirdehinnaaruandele (edaspidi „2003. aasta siirdehinnaaruanne“). Selle aruande koostajad pakkusid sisuliselt välja siirdehindade kindlaksmääramise meetodi, mis nende sõnul võimaldas kindlaks määrata äriühingu tulumaksu, mida LuxOpCo pidi Luksemburgis tasuma. Täpsemalt palus Amazon.com 23. oktoobri 2003. aasta kirjas kinnitust asjaolu kohta, et siirdehindade kindlaksmääramise meetod LuxOpCo poolt LuxSCSile litsentsilepingu alusel makstava iga-aastase litsentsitasu määra kindlaksmääramiseks, nagu see meetod tulenes 2003. aasta siirdehinnaaruandest, andis LuxOpCo-le tulemuseks „asjakohase ja vastuvõetava kasumi“ seoses siirdehindade poliitika ning 4. detsembri 1967. aasta tulumaksuseaduse (loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu) (muudetud kujul; edaspidi „LIR“) artikliga 56 ja artikli 164 lõikega 3. LuxOpCo poolt LuxSCSile tasumisele kuuluva litsentsitasu arvutamise meetodit, millest 23. oktoobri 2003. aasta kirjas lähtuti, oli kirjeldatud järgmiselt:

„1) LuxOpCo-le arvutatakse ja eraldatakse „LuxOpCo tootlus“, mis võrdub väiksemaga järgmistest summadest: a) [*konfidentsiaalne*] [1]% LuxOpCo asjaomase aasta tegevuskulude kogusummast Euroopa Liidus ja b) Euroopa veebisaitidega seoses Euroopa Liidus saadud tegevuskasumi kogusumma samal aastal;

2) litsentsitasu on võrdne Euroopa Liidus saadud tegevuskasumiga, millest lahutatakse LuxOpCo tootlus, tingimusel et litsentsitasu ei ole nullist väiksem;

3) aasta litsentsitasu määr võrdub litsentsitasuga, mis jagatakse sellel aastal Euroopa Liidus saadud kogutuluga;

[1] Konfidentsiaalsed andmed kustutatud.

4) olenemata eespool öeldust ei ole LuxOpCo tootluse summa ühelgi aastal väiksem kui 0,45% ega suurem kui 0,55% Euroopa Liidus saadud tulust;

5 a) juhul kui LuxOpCo etapis 1 kindlaks määratud tootlus on väiksem kui 0,45% Euroopa Liidus saadud tulust, kohandatakse LuxOpCo tootlust nii, et see oleks võrdne väiksemaga järgmistest summadest: i) 0,45% Euroopa Liidus saadud tulust ja ii) Euroopa Liidus saadud tegevuskasum;
b) juhul kui LuxOpCo etapis 1 kindlaks määratud tootlus on suurem kui 0,55% Euroopa Liidus saadud tulust, kohandatakse LuxOpCo tootlust nii, et see oleks võrdne väiksemaga järgmistest summadest: i) 0,55% Euroopa Liidus saadud tulust ja ii) Euroopa Liidus saadud tegevuskasum."

10 Oma 31. oktoobri 2003. aasta kirjas, mille koostas üks teine maksunõustaja, palus Amazon.com kinnitada, kuidas maksustatakse LuxSCSi, tema USAs asuvaid osanikke ja dividendi, mida LuxOpCo on selle struktuuri raames saanud. Kirjas selgitati, et LuxSCS kui usaldusühing ei ole oma osanikest eraldiseisev maksukohustuslane ja et seetõttu ei kohaldata tema suhtes Luksemburgis ei äriühingu tulumaksu ega omandimaksu.

11 Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (Luksemburgi Suurhertsogiriigi otseste maksude amet; edaspidi „Luksemburgi maksuhaldur") saatis 6. novembril 2003 Amazon.com-ile kirja (edaspidi „vaidlusalune eelotsus"), mis osaliselt kõlas järgmiselt:

„[…] Lugupeetud härra,

Pärast tutvumist 31. oktoobri 2003. aasta kirjaga, mille saatis mulle [Teie maksunõustaja], samuti Teie 23. oktoobri 2003. aasta kirjaga, milles käsitletakse Teie seisukohta maksustamise suhtes Luksemburgis seoses Teie tulevase tegevusega, on mul heameel Teile teatada, et võin mõlema kirja sisu heaks kiita. […]".

12 Amazon.com-i taotlusel pikendas Luksemburgi maksuhaldur vaidlusaluse eelotsuse kehtivust kuni 2010. aastani ja kohaldas seda tegelikult kuni juunini 2014, kui Amazoni kontserni Euroopa struktuuri muudeti. Vaidlusalust eelotsust kohaldati aastatel 2006–2014 (edaspidi „käsitletav ajavahemik").

B. Komisjoni haldusmenetlus

13 Euroopa Komisjon palus 24. juunil 2014 Luksemburgi Suurhertsogiriigil esitada talle teavet Amazoni kontsernile tehtud maksualaste eelotsuste kohta. 7. oktoobril 2014 avaldas ta ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse ELTL artikli 108 lõike 2 tähenduses (edaspidi „algatamisotsus").

14 Algatatud uurimise käigus küsis komisjon Luksemburgi Suurhertsogiriigilt ja Amazon.com-ilt mitmesuguseid andmeid. Teabenõuetele antud vastuste hulgas esitas Amazon.com koopia United States Tax Courti (Ameerika Ühendriikide föderaalne maksukohus) 23. märtsi 2017. aasta arvamusest (edaspidi „USA föderaalse maksukohtu arvamus"), mis oli esitatud menetluses, milles Internal Revenue Service (föderaalne maksuamet, Ameerika Ühendriigid, IRS) oli esitanud kaebuse eespool punktis 4 nimetatud lepingutega seotud maksete summa kohta.

15 Lisaks esitas Amazon.com komisjonile maksunõustaja koostatud uue siirdehinnaaruande, mille eesmärk oli tagantjärele kontrollida, kas LuxOpCo poolt LuxSCSile vaidlusaluse eelotsuse kohaselt makstud litsentsitasu vastas reaalturuväärtuse põhimõttele (edaspidi „2017. aasta siirdehinnaaruanne“).

C. Vaidlustatud otsus

16 Komisjon võttis 4. oktoobril 2017 vastu otsuse (EL) 2018/859 riigiabi SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) kohta, mida Luksemburg andis ettevõtjale Amazon (ELT 2018, L 153, lk 1; edaspidi „vaidlustatud otsus“).

17 Selle otsuse artikkel 1 on sõnastatud järgmiselt:

18 „[Vaidlusalune] eelotsus, millega Luksemburg kiitis heaks […] siirdehindade kokkuleppe ja mis võimaldas aastatel 2006–2014 [LuxOpCo-l] määrata kindlaks oma Luksemburgis kehtiva äriühingu tulumaksu kohustuse, ning edaspidine sellel eelotsusel põhinevate iga-aastaste äriühingu tulumaksu deklaratsioonide aktsepteerimine on […] riigiabi […]“.

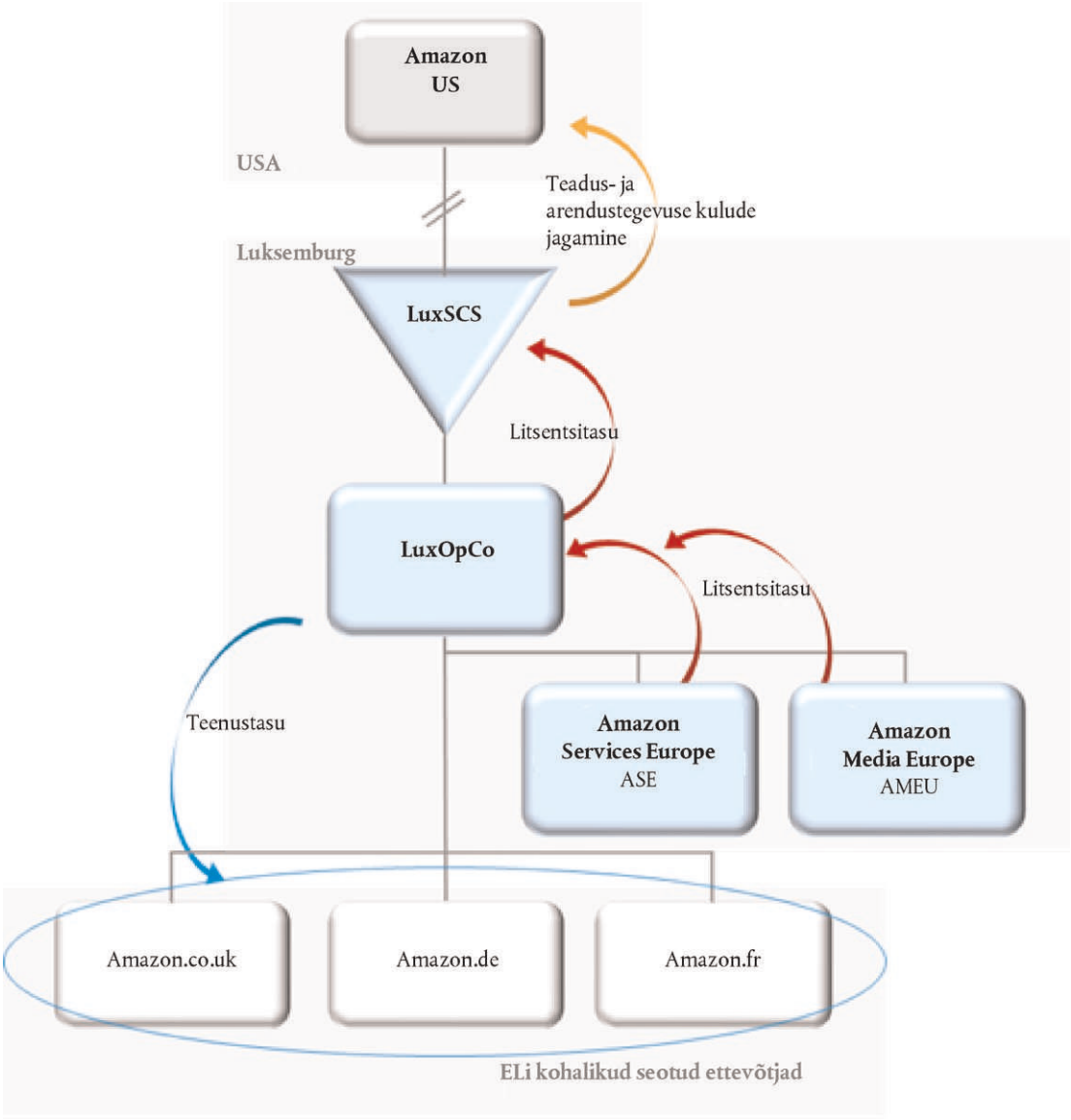
1. Faktilise ja õigusliku raamistiku kirjeldus

19 Vaidlustatud otsuse 2. jaos „Faktiline ja õiguslik taust“ tutvustas komisjon muu hulgas Amazoni kontserni, vaidlusalust eelotsust ning kohaldatavat riigisisest õiguslikku raamistikku ja siirdehindade alaseid suuniseid.

a) Amazoni kontserni tutvustus

20 Amazoni kontserni tutvustades kirjeldas komisjon Amazoni kontserni tegevust jaemüügi ja teenuste osutamise alal ning kontserni koosseisu, niivõrd kuivõrd see oli vaidlustatud otsuse jaoks asjakohane.

21 Käsitletava ajavahemiku osas kirjeldas komisjon Amazoni kontserni Euroopa struktuuri skemaatiliselt järgmisel viisil:



22 Esiteks märkis komisjon LuxSCSi kohta, et sellel äriühingul ei olnud Luksemburgis füüsilist tegevuskohta ega ühtegi töötajat. Komisjoni sõnul tegutses LuxSCS käsitletavas ajavahemikus üksnes immateriaalset vara valdava ettevõtjana Amazoni kontserni Euroopa tegevuse jaoks, mille eest LuxOpCo vastutas kui peamine ettevõtja. Komisjon märkis siiski, et LuxSCS andis ka kontsernisiseseid laene mitmele Amazoni kontserni üksusele. Komisjon täpsustas veel, et LuxSCS oli ATI, A 9 ja LuxOpCo-ga sõlmitud mitme kontsernisisese kokkuleppe pool (vt eespool punktid 3 ja 5).

23 Teiseks rõhutas komisjon LuxOpCo puhul eriti asjaolu, et käsitletavas ajavahemikus oli LuxOpCo LuxSCSi 100-protsendilise osalusega tütarettevõtja.

24 Komisjoni sõnul toimis LuxOpCo alates Amazoni kontserni Euroopa tegevuse ümberkorraldamisest 2006. aastal Amazoni kontserni Euroopa peakorterina ja peamise ettevõtjana, kes vastutas Amazoni kontserni tegevuse eest Euroopas veebipõhise jaemüügi ja teenuste osutamise alal, mis toimus Euroopa veebisaitide kaudu. Komisjon märkis, et sellises positsioonis pidi LuxOpCo juhtima otsuste vastuvõtmist seoses tegevusega jaemüügi ja teenuste osutamise alal, mis toimus Euroopa veebisaitide vahendusel, ning samuti juhtima

jaemüügitegevuse peamisi füüsilisi koostisosi. Lisaks vastutas LuxOpCo kui Amazoni kontserni laotoodete ametlik müüja Euroopas ka laovarude haldamise eest Euroopa veebisaitidel. Ta oli laovaru omanik ning tema kanda olid sellega seotud riisiko ja kahju. Komisjon täpsustas veel, et LuxOpCo kirjendas oma raamatupidamises nii kaupade müügist kui ka tellimuste täitmisest saadud käibe. Lõpetuseks täitis LuxOpCo seoses Amazoni kontserni tegevusega Euroopas ka rahavoogude juhtimise ülesannet.

25 Seejärel märkis komisjon, et LuxOpCo-l olid osalused Amazon Services Europe'is (edaspidi „ASE") ja Amazon Media Europe'is (edaspidi „AMEU"), kes on kaks Amazoni kontserni Luksemburgis asuvat üksust, ning Amazon.com-i tütarettevõtjates, kes on asutatud Ühendkuningriigis, Prantsusmaal ja Saksamaal (edaspidi „Euroopa sidusettevõtjad"), kes kõik osutasid LuxOpCo tegevuse toetuseks mitmesuguseid kontsernisiseseid teenuseid. Käsitletavas ajavahemikus haldas ASE Amazoni kontserni teenust, mis on mõeldud kolmandatest isikutest müüjatele liidus ja mille nimetus on „MarketPlace". AMEU haldas liidus Amazoni kontserni „digitaalkaubandust", näiteks MP3-de ja e-raamatute müüki. Euroopa sidusettevõtjad omakorda osutasid teenuseid Euroopa veebisaitide käitamiseks.

26 Peale selle märkis komisjon, et käsitletavas ajavahemikus moodustas LuxOpCo koos ASE ja AMEUga, kes olid Luksemburgi residendid, Luksemburgi maksuõiguse kohaselt ühiselt maksustatava kontserni, milles LuxOpCo-l oli emaettevõtja roll. Need kolm üksust moodustasid seega ühe ja sama maksumaksja.

27 Lõpuks kirjeldas komisjon lisaks litsentsilepingule, mille LuxOpCo sõlmis LuxSCSiga, üksikasjalikult teatud muid kontsernisiseseid kokkuleppeid, mille pool LuxOpCo käsitletavas ajavahemikus oli, nimelt teenuste osutamise lepinguid, mis sõlmiti 1. mail 2006 Euroopa sidusettevõtjatega, ning intellektuaalomandi litsentsilepinguid, mis sõlmiti 30. aprillil 2006 ASE ja AMEUga ning mille kohaselt anti neile kahele üksusele mitteainuõiguslikud all-litsentsid immateriaalse vara kohta.

b) Vaidlusaluse eelotsuse tutvustus

28 Pärast Amazoni kontserni struktuuri analüüsimist kirjeldas komisjon vaidlusalust eelotsust.

29 Sellega seoses viitas ta esimesena 23. ja 31. oktoobri 2003. aasta kirjadele, mida on mainitud eespool punktides 8–10.

30 Teisena selgitas komisjon selle 2003. aasta siirdehinnaaruande sisu, mille alusel pakuti välja litsentsitasu suuruse kindlaksmääramise meetod.

31 Kõigepealt märkis komisjon, et 2003. aasta siirdehinnaaruandes oli esitatud LuxSCSi ja LuxOpCo funktsionaalne analüüs, mille kohaselt piirdus LuxSCSi põhitegevus sellise äriühingu tegevusega, kellele kuulub immateriaalne vara ja kes kulude jagamise lepingu raames osaleb immateriaalse vara pidevas arendamises. LuxOpCo-d oli selles aruandes kirjeldatud kui üksust, mis juhtis strateegiliste otsuste vastuvõtmist seoses Euroopa veebisaitide tegevusega jaemüügi ja teenuste osutamise alal ning jaemüügitegevuse peamisi füüsilisi koostisosi.

32 Seejärel märkis komisjon, et 2003. aasta siirdehinnaaruanne sisaldas jaotist, mis käsitles sellise siirdehindade kindlaksmääramise meetodi valimist, mis on kõige sobivam, et teha kindlaks, kas litsentsitasu määr on kooskõlas reaalturuväärtuse põhimõttega. Aruandes analüüsiti kahte meetodit, millest üks põhineb võrreldava kontrollimata hinna meetodil (edaspidi „võrreldava hinna meetod“) ja teine jagatud jääkkasumi meetodil.

33 Esiteks arvutati 2003. aasta siirdehinnaaruandes võrreldava hinna meetodi alusel välja litsentsitasu määra reaalturuväärtusele vastav vahemik, mis oli 10,6–13,6%, lähtudes võrdlusest Amazon.com-i ja ühe Ameerika Ühendriikide jaemüüja vahel sõlmitud lepinguga, nimelt [*konfidentsiaalne*] lepinguga.

34 Teiseks sisaldas 2003. aasta siirdehinnaaruanne jagatud jääkkasumi meetodi alusel tehtud prognoosi „LuxOpCo kui Euroopas tegutseva äriühingu tavapäraste ülesannetega“ seotud tootluse kohta lähtuvalt LuxOpCo kantavate kulude marginaalist. Selleks asuti seisukohale, et „netokulu pluss marginaal“ (*net cost plus mark up*) on kasumlikkuse näitaja, mis võimaldab kindlaks teha reaalturuväärtusele vastava tasu LuxOpCo eeldatavate funktsioonide eest. Aruandes tehti ettepanek kohaldada LuxOpCo korrigeeritud tegevuskuludele [*konfidentsiaalne*] suurust marginaali. Komisjon märkis, et 2003. aasta siirdehinnaaruande kohaselt vastas selle tootluse ja LuxOpCo tegevuskasumi vahe jääkkasumile, mis oli täies ulatuses seostatav LuxSCSilt litsentsitud immateriaalse vara kasutamisega. Komisjon täpsustas ka, et selle arvutuse alusel järeldasid 2003. aasta siirdehinnaaruande koostajad, et litsentsitasu määr vahemikus 10,1–12,3% LuxOpCo netotulust vastas reaalturuväärtuse kriteeriumile kooskõlas Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) suunistega.

35 Lõpuks tõdes komisjon, et 2003. aasta siirdehinnaaruande koostajad asusid seisukohale, et tulemused olid kokkulangevad, ja tõid esile asjaolu, et LuxOpCo poolt LuxSCSile makstava litsentsitasu määra vahemik, mis vastab reaalturuväärtusele, on 10,1–12,3% LuxOpCo müügitulust. 2003. aasta siirdehinnaaruande koostajad leidsid siiski, et jääkkasumi jagamise analüüs on usaldusväärsem, mistõttu tuleb lähtuda sellest.

36 Kolmandana märkis komisjon vaidlustatud otsuse jaos 2.2.5 „Vaidlusaluse eelotsuse tagajärjed“, et vaidlusaluse eelotsusega kinnitas Luksemburgi maksuhaldur, et litsentsitasu määra – mis ise määras kindlaks LuxOpCo aastase maksustatava tulu Luksemburgis – kindlaksmääramise meetod oli reaalturuväärtuse põhimõttega kooskõlas. Komisjon lisas, et LuxOpCo tugines oma iga-aastaste maksudeklaratsioonide täitmisel vaidlusalusele eelotsusele.

c) Kohaldatava riigisisese õigusliku raamistiku tutvustus

37 Seoses kohaldatava riigisisese õigusliku raamistikuga viitas komisjon LIR artikli 164 lõikele 3. Selle sätte kohaselt tuli „kasumi varjatud jaotamine […] arvata maksustatava tulu hulka“ ja „kasumi varjatud jaotamisega [oli] tegemist eelkõige juhul, kui osanik, aktsionär või huvitatud isik [sai] äriühingust või ettevõttest otsest või kaudset kasu, mida ta ei [oleks saanud] siis, kui ta poleks [olnud] osanik, aktsionär või huvitatud isik“. Selles kontekstis leidis komisjon, et käsitletavas ajavahemikus tõlgendas Luksemburgi maksuhaldur LIR artikli 164 lõiget 3 nii, et sellega oli Luksemburgi maksuõiguses kehtestatud „reaalturuväärtuse põhimõte“.

d) OECD siirdehindade raamistiku tutvustus

38 Vaidlustatud otsuse põhjendustes 244–249 tutvustas komisjon OECD siirdehindade raamistikku. Komisjoni sõnul on „siirdehinnad“, nagu OECD mõistis neid suunistes, mille see organisatsioon avaldas 1995., 2010. ja 2017. aastal, hinnad, mille eest ettevõtja annab üle materiaalse või immateriaalse vara või osutab teenuseid sidusettevõtjatele. Vastavalt reaalturuväärtuse põhimõttele, mida kohaldatakse äriühingute maksustamisel, võivad riigisisesed maksuhaldurid siirdehindadega, milles kontserni sidusettevõtjad on omavahel kokku leppinud oma kontsernisiseste tehingute jaoks, nõustuda üksnes juhul, kui need hinnad vastavad sellele, milles oleks kokku lepitud kontrollimata tehingute raames, st võrreldavates tingimustes turul läbirääkimisi pidavate iseseisvate ettevõtjate vaheliste tehingute raames. Lisaks täpsustas komisjon, et reaalturuväärtuse põhimõte rajaneb eraldiseisvate üksustena käsitamise põhimõttel, mille kohaselt maksustamisel käsitatakse kontserni liikmeid eraldiseisvate üksustena.

39 Komisjon tõdes ka, et reaalturuväärtusele vastavate hindade ligikaudseks kindlaksmääramiseks kontsernisiseste tehingute puhul on OECD suunistes (1995., 2010. ja 2017. aasta redaktsioonis) loetletud viis meetodit. Vaidlustatud otsuses olid asjakohased ainult kolm neist, st võrreldava hinna meetod, tehingupõhine tootluse meetod ja jagatud kasumi meetod. Vaidlustatud otsuse põhjendustes 250–256 kirjeldas komisjon, milles need meetodid seisnevad.

2. Vaidlusalusele eelotsusele antud hinnang

40 Komisjon märkis vaidlustatud otsuse põhjenduses 154, et vaidlusalune eelotsus kinnitas, et meetod, mille alusel määrata kindlaks siirdehinnad, et teha kindlaks selle iga-aastase litsentsitasu määr, mida LuxOpCo pidi LuxSCSile litsentsilepingu alusel maksma ja mis ise määras kindlaks LuxOpCo aastase maksustatava tulu Luksemburgis, oli reaalturuväärtuse põhimõttega kooskõlas. Komisjon mainis ka vaidlustatud otsuse põhjenduses 155, et LuxOpCo tugines käsitletavas ajavahemikus oma iga-aastaste maksudeklaratsioonide täitmisel Luksemburgis vaidlusalusele eelotsusele, et määrata kindlaks iga-aastane äriühingu tulumaksu summa, mille ta pidi tasuma. Nagu sõnaselgelt nähtub vaidlustatud otsuse artiklist 1 ja hoolimata teatavast ebatäpsusest selle otsuse põhjendustes 605 ja 606, leidis komisjon, et riigiabi seisnes käesoleval juhul vaidlusaluses eelotsuses koostoimes LuxOpCo iga-aastaste maksudeklaratsioonide heakskiitmisega (mitte vaidlusaluses eelotsuses kui sellises).

41 Vaidlustatud otsuse jagu 9 „Vaidlusaluse meetme hindamine“ oli mõeldud tõendama, et vaidlusalune eelotsus ja LuxOpCo iga-aastaste maksudeklaratsioonide heakskiitmine koos kujutasid endast tõepoolest riigiabi.

42 Selleks tuletas komisjon meelde riigiabi esinemise tingimusi, mis on ette nähtud ELTL artikli 107 lõikes 1, ja märkis seejärel, et riigiabi esinemise esimene tingimus, mille kohaselt peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või riigi ressurssidest, on käesoleval juhul täidetud. Sellega seoses tõdes ta esiteks, et vaidlusalune eelotsus on omistatav Luksemburgi Suurhertsogiriigile. Teiseks asus ta seisukohale, et vaidlusalune eelotsus tõi kaasa LuxOpCo poolt Luksemburgis tasumisele kuuluva maksu vähenemise võrreldes sellega, mida pidid maksma sarnases olukorras olevad maksumaksjatest äriühingud. Vaidlusalune eelotsus põhjustas seega riigi ressursside vähenemise, kuna seetõttu loobus Luksemburgi Suurhertsogiriik maksutulust, mida tal oleks muidu olnud õigus LuxOpCo-lt saada.

43 Mis puudutab teist ja neljandat riigiabi esinemise tingimust, siis leidis komisjon esiteks, et vaidlusalust eelotsust tuleb pidada liidusisest kaubandust kahjustavaks, kuna LuxOpCo kuulus Amazoni kontserni, mis tegutseb mitmes liikmesriigis, ja tegeles jaemüügiga liidu veebisaitide kaudu. Komisjon lisas, et „Amazonile soodsamaid maksustamistingimusi" pakkudes võis Luksemburgi Suurhertsogiriik saada endale investeeringuid teiste liikmesriikide arvel, kes ei pakkunud hargmaisesse kontserni kuuluvatele äriühingutele nii soodsaid maksustamistingimusi. Teiseks märkis komisjon, et kuna vaidlusalune eelotsus vabastas LuxOpCo äriühingu tulumaksust, mida ta oleks tavapäraselt pidanud tasuma, kujutab see otsus endast tegevusabi. Seega, kuna vaidlusalune eelotsus vabastas LuxOpCo rahalised vahendid, mida viimane sai kasutada oma äritegevusse investeerimiseks, moonutas see eelotsus turul konkurentsi.

44 Mis puudutab kolmandat riigiabi esinemise tingimust, siis tõdes komisjon, et kui maksualase eelotsusega kiidetakse põhjendusi esitamata heaks tulemus, mis ei peegelda usaldusväärselt tulemust, mis oleks saadud üldist korda tavapäraselt kohaldades, annab selline eelotsus selle adressaadile valikulise eelise niivõrd, kuivõrd valikuline kohtlemine toob kaasa maksumaksja poolt tasumisele kuuluva maksu vähenemise võrreldes sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras olevate ettevõtjatega. Komisjon leidis samuti, et käesoleval juhul andis vaidlusalune eelotsus LuxOpCo-le valikulise eelise, kuna sellega vähendati äriühingu tulumaksu, mida ta pidi Luksemburgis tasuma.

a) Eelise esinemise analüüs

45 Vaidlustatud otsuse jaos 9.2 „Eelis" esitas komisjon põhjused, miks ta leidis, et vaidlusalune eelotsus andis LuxOpCo-le eelise.

46 Kõigepealt tuletas komisjon meelde, et maksumeetmete puhul võidakse maksumaksjale ELTL artikli 107 tähenduses eelis anda tema maksustatava summa või tema poolt tasumisele kuuluva maksu vähendamise teel. Ta tuletas vaidlustatud otsuse põhjenduses 402 meelde, et Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et selle analüüsimiseks, kas maksustatava tulu kindlaksmääramine annab isikule eelise, tuleb asjaomast korda võrrelda üldise maksusüsteemiga, mis põhineb vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja tulude ja kulude vahel. Komisjon leidis seega, et „[maksualase] eelotsus[ega], mis võimaldab maksumaksjal oma kontsernisisestes tehingutes kasutada siirdehindu, mis ei sarnane hindadega, mida oleks kohaldatud iseseisvate ettevõtjate vahel vaba konkurentsi tingimustes, mis on võrreldavad reaalturuväärtuse põhimõtte tingimustega, antakse maksumaksjale eelis niivõrd, kuivõrd meetme tulemusel väheneb tema maksustatav tulu ja sellest tulenevalt ka äriühingu tulumaksu üldise süsteemi alusel maksustatav summa".

47 Neid hinnanguid arvestades järeldas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 406, et selle tõendamiseks, et vaidlusalune eelotsus andis LuxOpCo-le majandusliku eelise, peab ta tõendama, et vaidlusaluses eelotsuses heaks kiidetud siirdehindade kindlaksmääramise meetod tõi kaasa tagajärje, mis kaldus kõrvale turupõhisele tulemusele lähedasest usaldusväärsest tulemusest, mistõttu vähenes LuxOpCo maksustatav summa, mille alusel arvutati äriühingu tulumaksu. Komisjon leidis, et vaidlusalune eelotsus tekitas sellise tagajärje.

48 See järeldus rajaneb põhijäreldusel ja kolmel täiendaval järeldusel.

1) Põhijäreldus eelise kohta

49 Vaidlustatud otsuse jaos 9.2.1 „Esmane järeldus majandusliku eelise kohta“ leidis komisjon, et kuna maksualases eelotsuses kiideti heaks siirdehindade kindlaksmääramise meetod, milles oli LuxOpCo-le ette nähtud tasu pelgalt „tavapäraste“ ülesannete täitmise eest ja mille kohaselt läks kogu LuxOpCo kasum, mis ületas seda tasu, litsentsitasuna üle LuxSCSile, tekitas maksualane eelotsus tagajärje, mis kaldus kõrvale turupõhisele tulemusele lähedasest usaldusväärsest tulemusest.

50 Komisjon leidis oma põhijärelduses sisuliselt, et 2003. aasta siirdehinnaaruande koostajate ja lõpuks ka Luksemburgi maksuhalduri kasutatud LuxOpCo ja LuxSCSi funktsionaalne analüüs oli ekslik ega võimaldanud saada reaalturuväärtusele vastavat tulemust. Luksemburgi maksuhaldur oleks hoopis pidanud järeldama, et LuxSCS ei täitnud „ainulaadseid ja väärtuslikke“ ülesandeid seoses immateriaalse varaga, millele tal oli üksnes seaduslik omandiõigus.

51 Selle tõendamiseks analüüsis komisjon LuxSCSi ja LuxOpCo täidetud ülesandeid, kasutatud vara ja kantud riske.

52 Seejärel, nagu nähtub vaidlustatud otsuse põhjendusest 519, analüüsis komisjon oma LuxOpCo ja LuxSCSi funktsionaalse analüüsi põhjal, milline siirdehinna meetod oleks käesolevas asjas kõige sobivam.

53 Võrreldava hinna meetodi kohta leidis komisjon OECD suunistes esitatud viiele võrreldavuskriteeriumile tugineva analüüsi põhjal, et selle meetodi kohaldamine 2003. aasta siirdehinnaaruandes esitatud kujul tõi kaasa liialdatud tulemuse, mille tõttu LuxOpCo-l tekkis oht saada kahjumit.

54 Komisjoni sõnul oli tehingupõhine tootluse meetod käesoleval juhul see siirdehinna meetod, mis oli kõige sobivam selle litsentsitasu hindamiseks, mida LuxOpCo pidi litsentsilepingu alusel maksma. Ta asus seisukohale, et ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid täitev pool oli LuxOpCo, mitte LuxSCS. Järelikult oleks tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamiseks kontrollitav pool pidanud olema LuxSCS, mitte LuxOpCo.

55 Lõpuks kohaldas komisjon vaidlustatud otsuse jaotises 9.2.1.4 ise tehingupõhist tootluse meetodit käesolevas asjas.

56 Tema sõnul oleks kontrollitav üksus pidanud olema LuxSCS. Luksemburgi maksuhaldur ei oleks tohtinud nõustuda Amazon.com-i väitega, et pelk seaduslik omandiõigus immateriaalsele varale kujutas endast „ainulaadset panust“, mille eest LuxSCS pidi saama tasu, mis seisnes peaaegu kogu LuxOpCo äritegevusest saadud kasumis. Sellega seoses viitas komisjon eelkõige omaenda funktsionaalsele analüüsile LuxSCSi ja LuxOpCo kohta (vaidlustatud otsuse jagu 9.2.1).

57 Mis puudutab kasumlikkuse näitaja valikut, siis leidis komisjon, et kuna LuxSCSil puudub müük ja ta ei kanna ühtegi immateriaalse varaga seotud riski, oleks asjakohane kasumlikkuse näitaja pidanud olema käsitletava kogukulu marginaal (vaidlustatud otsuse põhjendus 550).

58 Mis puudutab kulubaasi, mille suhtes tuli käesoleval juhul marginaali rakendada, siis asus komisjon sisuliselt seisukohale, et LuxSCS täitis üksnes vahendaja funktsiooni, kandes sisseostulepingu ja kulude jagamise lepinguga seotud kulud üle LuxOpCo-le ja kandes osa LuxOpCo-lt litsentsilepingu alusel saadud tasudest (litsentsitasu) nende kulude ulatuses üle A 9-le ja ATI-le (vaidlustatud otsuse põhjendus 551).

59 Neid hinnanguid arvestades järeldas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 555, et LuxSCSi tasul oleks pidanud olema kaks koostisosa. Esimene koostisosa oleks komisjoni sõnul pidanud vastama sisseostulepingu ja kulude jagamise lepinguga seotud kulude LuxOpCo kanda jätmisele, kusjuures neile kuludele ei oleks tulnud kohaldada mingit marginaali. Teine koostisosa oleks komisjoni hinnangul pidanud seisnema marginaalis, mis lisatakse kulubaasile, mis hõlmab üksnes kulusid, mis on tekkinud seoses immateriaalse vara seadusliku omandiõiguse säilitamiseks väljast sisse ostetud teenustega, niivõrd kuivõrd need kulud kajastasid tegelikult LuxSCSi nimel reaalselt täidetud ülesandeid. Tasu selline tase oleks komisjoni hinnangul taganud tulemuse reaalturuväärtusele vastavatel tingimustel, kuna see oleks õigesti kajastanud LuxSCSi panust litsentsilepingusse.

60 Sobiva marginaali kindlaksmääramise kohta märkis komisjon, et kuigi selline hindamine nõuab tavaliselt võrreldavusanalüüsi, ei olnud käesoleval juhul võimalik usaldusväärset analüüsi läbi viia.

61 Komisjon leidis, et võrreldavusanalüüsi asemel võib ta tugineda ühise siirdehindade foorumi 2010. aasta aruande (edaspidi „siirdehindade foorumi aruanne“) järeldustele. Ühine siirdehindade foorum on ekspertide rühm, mille komisjon moodustas 2002. aastal ja mis on mõeldud abistama komisjoni siirdehindadega seotud küsimustes. Aruande kohaselt täheldasid ühisel siirdehindade foorumil osalenud liikmesriikide maksuametid „väikese lisandväärtusega kontsernisiseste teenuste“ puhul marginaali vahemikus 3–10%. Praktikas kõige enam kasutust leidnud marginaalina täheldati 5% „selliste teenuste osutamise“ kuludest. Seetõttu pidas komisjon otstarbekaks kohaldada sellist marginaali väliskuludele, mida LuxSCS kandis, et säilitada oma seaduslik omandiõigus immateriaalsele varale.

62 ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelise esinemise kohta tehtud esimese järelduse kokkuvõtteks märkis komisjon, et LuxSCSile litsentsilepingu alusel makstav „reaalturuväärtusele vastav tasu“ oleks pidanud võrduma selle äriühingu kantud sisseostukulude ja kulude jagamise lepingust tulenevate kulude ilma marginaalita summaga, millele lisanduvad kõik LuxSCSi otseselt kantud asjakohased kulud, millele on lisatud marginaal 5%, niivõrd kuivõrd need kulud vastasid reaalselt LuxSCSi nimel täidetud ülesannetele. Tasu selline tase vastab sellele, mida sõltumatu pool oleks LuxOpCo-ga sarnases olukorras olnud valmis maksma litsentsilepingust tulenevate õiguste ja selle alusel võetud kohustuste eest. Lisaks leidis komisjon, et tasu selline tase oleks olnud piisav, et võimaldada LuxSCSil katta oma maksekohustused sisseostulepingu ja kulude jagamise lepingu alusel (vaidlustatud otsuse põhjendused 559 ja 560).

63 Komisjon märkis aga, et kuna komisjoni arvutatud LuxSCSi tasu oleks olnud väiksem tasust, mida LuxSCS sai tulenevalt vaidlusaluse eelotsusega heaks kiidetud siirdehindade kindlaksmääramise meetodist, anti selle otsusega LuxOpCo-le Luksemburgi äriühingu tulumaksuga maksustamisel tema maksustatava summa vähendamise näol eelis võrreldes nende äriühingute käibega, mille maksustatav kasum vastab hindadele, mille üle on läbirääkimisi peetud reaalturuväärtuse põhimõtte kohaselt (vaidlustatud otsuse põhjendus 561).

2) Täiendavad järeldused eelise kohta

64 Vaidlustatud otsuse jaos 9.2.2 „Täiendav järeldus majandusliku eelise kohta“ käsitles täiendavat järeldust, mille ta tegi eelise kohta ja mille kohaselt isegi kui eeldada, et Luksemburgi maksuhalduril oli põhjust nõustuda LuxSCSi ülesannete analüüsiga, mis esitati 2003. aasta siirdehinnaaruandes, põhines vaidlusaluse eelotsusega heaks kiidetud siirdehindade kindlaksmääramise meetod igal juhul sobimatul meetodivalikul, mis andis tulemuse, mis kaldub kõrvale turupõhisele tulemusele lähedasest usaldusväärsest tulemusest. Komisjon täpsustas, et arutluskäiguga, mida ta järgis vaidlustatud otsuse jaos 9.2.2, ei soovinud ta mitte LuxOpCo jaoks kindlaks määrata täpset reaalturuväärtusele vastavat tasu, vaid selle eesmärk oli pigem tõendada, et vaidlusaluse eelotsusega anti majanduslik eelis, arvestades, et heakskiidetud siirdehindade kindlaksmääramise meetod põhines kolmel ekslikul meetodivalikul, mis tõid kaasa LuxOpCo maksustatava tulu vähenemise võrreldes ettevõtjatega, kelle maksustatav kasum peegeldab turul reaalturuväärtusele vastavates tingimustes läbi räägitud hindu.

65 Sellega seoses tegi komisjon kolm eraldiseisvat täiendavat järeldust.

66 Oma esimese täiendava järelduse raames kinnitas komisjon, et LuxOpCo-d peeti ekslikult üksnes „igapäevaseid“ haldusülesandeid täitvaks ja et oleks tulnud kohaldada jagatud kasumi meetodit koos panuse analüüsiga.

67 Teise täiendava järelduse raames märkis komisjon, et tegevuskulude valimine kasumlikkuse näitajaks oli ekslik.

68 Eelist puudutava kolmanda täiendava järelduse raames asus komisjon seisukohale, et ülemmäär, mis võrdus 0,55%-ga liidus saadud käibest, ei olnud sobiv.

b) Meetme valikulisus

69 Vaidlustatud otsuse jaos 9.3 „Valikulisus“ tõi komisjon esile põhjused, miks ta leidis, et asjaomane meede on valikuline.

c) Abisaaja kindlakstegemine

70 Vaidlustatud otsuse jaos 9.5 „Abisaaja“ tõdes komisjon, et mis tahes soodne maksustamine, mida LuxOpCo-le võimaldati, tõi kasu ka Amazoni kontsernile tervikuna, kuivõrd see andis talle lisaressursse, mistõttu tuli kontserni käsitada üheainsa üksusena, kes sai asjaomasest abimeetmest kasu.

71 Vaidlustatud otsuse jaos 10 „Tagasimaksmine“ kinnitas komisjon, et kuna abimeede võeti igal aastal, mil maksuhaldur kiitis heaks LuxOpCo iga-aastase maksudeklaratsiooni, siis ei saa Amazoni kontsern abi tagasinõudmise vaidlustamiseks tugineda aegumist käsitlevatele õigusnormidele. Komisjon kirjeldas vaidlustatud otsuse põhjendustes 639–645 tagasimaksmise viisi.

II. Menetlus ja poolte nõuded

A. Menetlus kohtuasjas T-816/17

72 Luksemburgi Suurhertsogiriik esitas kohtuasjas T-816/17 hagi, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 14. detsembril 2017.

1. Kohtukoosseis ja eelisjärjekorras läbivaatamine

73 Üldkohtu seitsmenda koja president rahuldas 12. aprilli 2018. aasta otsusega taotluse menetleda kohtuasja T-816/17 eelisjärjekorras vastavalt Üldkohtu kodukorra artikli 67 lõikele 2.

74 Üldkohtu kantseleile 11. mail 2018 esitatud dokumendiga palus Luksemburgi Suurhertsogiriik, et kohtuasja T-816/17 lahendaks Üldkohtu seitsmes koda laiendatud koosseisus.

75 Kodukorra artikli 28 lõike 5 kohaselt anti kohtuasi T-816/17 üle seitsmendale kojale laiendatud koosseisus.

76 Kuna ühel Üldkohtu seitsmenda koja laiendatud koosseisu kohtunikul esines takistus asja arutamisel osalemiseks, määras Üldkohtu president 21. juuni 2018. aasta otsusega koja koosseisu täiendamiseks kotta Üldkohtu asepresidendi. Pärast seda, kui kohtukoosseisu liige nimetati 6. oktoobril 2020 Euroopa Kohtu kohtunikuks, ei osalenud vastavalt kodukorra artiklile 22 nõupidamisel kõige noorem kohtunik kodukorra artikli 8 tähenduses ja käesoleva kohtuotsuse nõupidamisel osalesid kolm kohtunikku, kes selle allkirjastasid.

2. Menetlusse astumine

77 Üldkohtu kantseleile 16. aprillil 2018 esitatud dokumendiga palus Iirimaa luba astuda kohtuasjas T-816/17 menetlusse Luksemburgi Suurhertsogiriigi nõuete toetuseks.

78 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president rahuldas Iirimaa menetlusse astumise avalduse 29. mai 2018. aasta määrusega.

3. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks

79 Üldkohtu kantseleile 14. mail 2018 esitatud dokumendiga palus Luksemburgi Suurhertsogiriik, et hagiavalduses, selle teatavates lisades ja kostja vastuses nimetatud mõnesid andmeid käsitletaks Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena.

80 Üldkohtu kantseleile 6. juunil 2018 esitatud dokumendiga palus Luksemburgi Suurhertsogiriik, et repliigi ühte osa käsitletaks Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena.

81 Üldkohtu kantseleile 13. septembril 2018 esitatud dokumendiga palus Luksemburgi Suurhertsogiriik, et vasturepliigi ühte osa käsitletaks Iirimaa suhtes konfidentsiaalsena.

82 Pärast Iirimaa menetlusse astumise taotluse rahuldamist edastati talle üksnes mittekonfidentsiaalsed versioonid menetlusdokumentidest, mida Luksemburgi Suurhertsogiriigi konfidentsiaalsena käsitlemise taotlused puudutasid, ja Iirimaa ei esitanud nendele taotlustele mingeid vastuväiteid.

4. Poolte nõuded

83 Luksemburgi Suurhertsogiriik palub Üldkohtul:

– tühistada vaidlustatud otsus;

– teise võimalusena tühistada vaidlustatud otsus osas, milles kohustatakse abi tagasi nõudma;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

84 Komisjon palub Üldkohtul:

– jätta hagi põhjendamatuse tõttu rahuldamata;

– mõista kohtukulud välja Luksemburgi Suurhertsogiriigilt.

85 Iirimaa palub Üldkohtul tühistada vaidlustatud otsus vastavalt Luksemburgi Suurhertsogiriigi nõuetele.

B. Menetlus kohtuasjas T-318/18

86 Amazon EU S.à.r.l. ja Amazon.com (edaspidi koos „Amazon“) esitasid kohtuasjas T-318/18 hagi, mis saabus Üldkohtu kantseleisse 22. mail 2018.

1. Kohtukoosseis ja eelisjärjekorras läbivaatamine

87 Üldkohtu seitsmenda koja president rahuldas 9. juuli 2018. aasta otsusega taotluse menetleda kohtuasja T-318/18 eelisjärjekorras vastavalt kodukorra artikli 67 lõikele 2.

88 Üldkohtu seitsmenda koja ettepanekul otsustas Üldkohus 11. juulil 2018 kodukorra artikli 28 alusel anda kohtuasja T-318/18 üle kojale laiendatud koosseisus.

89 Kuna ühel Üldkohtu seitsmenda koja laiendatud koosseisu kohtunikul esines takistus asja arutamisel osalemiseks, määras Üldkohtu president 19. juuli 2018. aasta otsusega koja koosseisu täiendamiseks kotta Üldkohtu asepresidendi. Pärast seda, kui kohtukoosseisu liige nimetati 6. oktoobril 2020 Euroopa Kohtu kohtunikuks, ei osalenud vastavalt kodukorra artiklile 22 nõupidamisel kõige noorem kohtunik kodukorra artikli 8 tähenduses ja käesoleva kohtuotsuse nõupidamisel osalesid kolm kohtunikku, kes selle allkirjastasid.

2. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks

90 Üldkohtu kantseleile 12. juulil 2018 esitatud dokumendiga palus Amazon, et hagiavalduse ühte osa ja selle teatavaid lisasid käsitletaks üldsuse suhtes konfidentsiaalsena.

3. Poolte nõuded

91 Amazon palub Üldkohtul:

– tühistada vaidlustatud otsuse artiklid 1–4;

– teise võimalusena tühistada vaidlustatud otsuse artiklid 2–4;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

92 Komisjon palub Üldkohtul:

– jätta hagi rahuldamata;

– mõista kohtukulud kohtuasjas T-318/18 välja Amazonilt.

C. Kohtuasjade liitmine ning menetluse suuline osa

93 Üldkohtu kantseleisse 7. augustil 2018 ja 25. aprillil 2019 esitatud dokumentidega palus Luksemburgi Suurhertsogiriik liita kohtuasjad T-816/17 ja T-318/18 menetluse suulise osa ja menetlust lõpetava kohtulahendi huvides.

94 Üldkohtu kantseleile 10. augustil 2018 ja 21. mail 2019 esitatud dokumentidega palus Amazon liita kohtuasjad T-816/17 ja T-318/18 menetluse suulise osa ja menetlust lõpetava kohtulahendi huvides.

95 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president otsustas 14. septembri 2018. aasta otsusega kohtuasju T-816/17 ja T-318/18 menetluse selles staadiumis mitte liita.

96 Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president otsustas 3. oktoobri 2019. aasta määrusega kohtuasjad T-816/17 ja T-318/18 liita menetluse suulise osa huvides.

97 Ettekandja-kohtuniku ettepanekul otsustas Üldkohus avada menetluse suulise osa ning palus kodukorra artiklis 89 ette nähtud menetlust korraldavate meetmete raames pooltel vastata kirjalikele küsimustele. Pooled vastasid menetlust korraldavale meetmele ettenähtud tähtaja jooksul.

98 Pooled esitasid oma kohtukõned ja vastused Üldkohtu suuliselt esitatud küsimustele 5. ja 6. märtsil 2020 toimunud kohtuistungil. Kohtuistungil kuulati ära ka poolte seisukohad kohtuasjade T-816/17 ja T-318/18 võimaliku liitmise kohta menetlust lõpetava kohtulahendi huvides ning Üldkohus kandis need seisukohad kohtuistungi protokolli. Luksemburgi Suurhertsogiriik, Amazon ja Iirimaa märkisid, et neil ei ole kohtuasjade liitmisele vastuväiteid. Komisjon täpsustas, et ta ei poolda kohtuasjade võimalikku liitmist menetlust lõpetava kohtulahendi tegemise huvides.

III. Õiguslik käsitlus

99 Kohtuasjades T-816/17 ja T-318/18 esitatud hagiavaldustes palutakse vaidlustatud otsus tühistada osas, milles on vaidlusalune eelotsus ja selle iga-aastane rakendamine kvalifitseeritud riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses ning milles on ette nähtud kohustus nõuda tagasi summad, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik jättis LuxOpCo-lt äriühingu tulumaksuna kogumata.

A. Kohtuasjade T-816/17 ja T-318/18 liitmine menetlust lõpetava kohtulahendi huvides

100 Kodukorra artikli 19 lõike 2 kohaselt andis Üldkohtu seitsmenda koja (laiendatud koosseisus) president tema pädevuses oleva otsuse kohtuasjade T-816/17 ja T-318/18 liitmiseks menetlust lõpetava kohtulahendi huvides lahendada Üldkohtu seitsmendale kojale (laiendatud koosseisus).

101 Olles kohtuistungil ära kuulanud poolte seisukohad kohtuasjade võimaliku liitmise kohta, leiab Üldkohus, et kohtuasjad T-816/17 ja T-318/18 tuleb nende omavahelise seotuse tõttu menetlust lõpetava kohtulahendi huvides liita.

B. Väited ja argumendid

102 Luksemburgi Suurhertsogiriik põhjendab oma hagi viie ja Amazon üheksa väitega, mis valdavas osas kattuvad. Menetlusse astuja seisukohtades avaldab Iirimaa arvamust Luksemburgi Suurhertsogiriigi viiest väitest nelja kohta. Sisuliselt võib Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni väiteid kirjeldada järgmiselt.

103 Esiteks vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite ning kohtuasjas T-318/18 esitatud esimese kuni neljanda väite raames sisuliselt vastu komisjoni põhijäreldusele, mis puudutab LuxOpCo-le antud eelist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

104 Teiseks vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teise osa kolmandas etteheites ja kohtuasjas T-318/18 esitatud viiendas väites vastu komisjoni täiendavatele järeldustele, mis puudutavad LuxOpCo-le tehtud maksusoodustust ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

105 Kolmandaks vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon kohtuasjas T-816/17 esitatud teise väite ning kohtuasjas T-318/18 esitatud kuuenda ja seitsmenda väite raames vastu komisjoni põhi- ja täiendavatele järeldustele, mis puudutavad vaidlusaluse eelotsuse valikulisust.

106 Neljandaks märgib Luksemburgi Suurhertsogiriik kohtuasjas T-816/17 esitatud kolmandas väites, et komisjon rikkus liikmesriikide ainupädevust otsese maksustamise valdkonnas.

107 Viiendaks leiavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon kohtuasjas T-816/17 esitatud neljanda väite ja kohtuasjas T-318/18 esitatud kaheksanda väite raames, et komisjon rikkus nende kaitseõigusi.

108 Kuuendaks vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teises osas ja teise väite teise osa esimeses etteheites ning kohtuasjas T-318/18 esitatud kaheksandas väites vastu sellele, et OECD suunised (2017. aasta redaktsioon), nagu komisjon neid vaidlustatud otsuse vastuvõtmisel kasutas, on käesoleval juhul asjakohased.

109 Seitsmendaks seavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon viiendas väites, millega nad põhjendavad kohtuasjas T-816/17 teise võimalusena esitatud nõudeid, ja kohtuasjas T-318/18 esitatud üheksandas väites kahtluse alla komisjoni selle arutluskäigu põhjendatuse, mis puudutas abi tagasinõudmist, mille see institutsioon ette nägi.

110 Menetlusse astuja seisukohtades viitab Iirimaa esiteks ELTL artikli 107 rikkumisele seeläbi, et komisjon ei tõendanud LuxOpCo-le eelise andmist, teiseks ELTL artikli 107 rikkumisele seeläbi, et komisjon ei tõendanud meetme valikulisust, kolmandaks ELL artiklite 4 ja 5 rikkumisele seeläbi, et komisjon viis läbi varjatud maksuühtlustamise, ning neljandaks õiguskindluse põhimõtte rikkumisele seeläbi, et vaidlustatud otsuses nähti ette kohustus abi tagasi nõuda.

111 Selleks et anda tarvilik vastus poolte väidetele ja menetlusse astuja seisukohtades Iirimaa esitatud argumentidele, tuleb kõigepealt käsitleda teatud õigusküsimusi, mis kehtivad kõikide etteheidete ja väidete puhul, mille pooled on esitanud (allpool punktid 112–129).

1. Sissejuhatavad märkused

112 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et kuigi liidu õiguse praeguses arengujärgus kuulub otsene maksustamine liikmesriikide pädevusse, peavad viimased selle pädevuse teostamisel siiski järgima liidu õigust (vt 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Niisiis ei jää liikmesriikide sekkumised otsese maksustamise valdkonnas – isegi kui need on seotud küsimustega, mida ei ole liidus ühtlustatud – riigiabi kontrolli käsitlevate õigusnormide kohaldamisalast välja (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 142).

113 Sellest tuleneb, et komisjon võib kvalifitseerida maksumeetme riigiabiks, kui selleks vajalikud tingimused on täidetud (vt selle kohta 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, ning 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81). Nimelt peavad liikmesriigid oma pädevust maksustamise valdkonnas teostama kooskõlas liidu õigusega (3. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 37). Järelikult peavad nad selles kontekstis hoiduma võtmast mis tahes meetmeid, mis võiksid endast kujutada siseturuga kokkusobimatut riigiabi (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 143).

a) ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamise tingimuste kindlaksmääramine riigisiseste maksumeetmete kontekstis

114 Meede, millega ametiasutused annavad teatud ettevõtjatele maksusoodustuse, mis ei too küll kaasa riigi ressursside ülekandmist, ent asetab selle saajad soodsamasse rahalisse olukorda kui teised maksumaksjad, kujutab endast riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses (15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14; vt ka 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 145 ja seal viidatud kohtupraktika).

115 Maksumeetmete korral saab soodustuse olemasolu tuvastada üksnes võrdluses nn tavapärase maksustamisega (6. septembri 2006. aasta kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56). Seetõttu annab selline meede adressaadiks olevale isikule majandusliku eelise, kui see leevendab ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ning on seetõttu, olemata küll toetus selle sõna kitsas tähenduses, siiski samalaadne ja samasuguse mõjuga (9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22, ning 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 146).

116 Järelikult tuleb maksusoodustuse olemasolu kindlakstegemiseks võrrelda olukorda, milles on adressaat meetme kohaldamise tõttu, olukorraga, milles ta oleks selle meetme puudumise (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Cellnex Telecom ja Telecom Castilla-La Mancha *vs.* komisjon, C-91/17 P ja C-92/17 P, ei avaldata, EU:C:2018:284, punkt 114) ja tavapäraste maksustamiseeskirjade kohaldamise korral (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 147).

117 Ettevõtjate kontserni kuuluva integreeritud äriühingu maksualase olukorra määratlemisega seoses tuleb kõigepealt märkida, et sellise äriühingu tehtud kontsernisiseste tehingute hinnad ei ole kindlaks määratud turutingimustel. Need hinnad on nimelt kokku lepitud samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahel, mistõttu ei ole neid kujundanud turujõud (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 148).

118 Ent kui riigisiseses maksuõiguses ei tehta äriühingu tulumaksuga maksustamisel vahet integreeritud ettevõtjate ja sõltumatute ettevõtjate vahel, siis maksustatakse sellise integreeritud ettevõtja majandustegevusest tulenevat kasumit nii, nagu tuleneks see turuhinnaga tehtud tehingutest. Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et kui komisjon hindab talle ELTL artikli 107 lõikega 1 antud pädevuse raames sellise integreeritud ettevõtja suhtes kohaldatud maksumeedet, võib ta võrrelda sellise integreeritud ettevõtja maksukoormust, mis tuleneb kõnealuse maksumeetme rakendamisest, sellise maksukoormusega, mis tuleneb tavapäraste riigisiseste maksustamiseeskirjade kohaldamisest ettevõtja suhtes, kes on sarnases faktilises olukorras ja kes tegutseb turutingimustes (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 149).

119 Pealegi toetab neid järeldusi 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), mis käsitles Belgia maksuõigust, mille kohaselt integreeritud äriühinguid ja sõltumatuid äriühinguid koheldi samadel tingimustel. Euroopa Kohus tunnistas kõnealuse kohtuotsuse punktis 95 nimelt vajadust võrrelda endast erandit kujutavat abikava „üldise maksusüsteemiga, mis tugineb vaba konkurentsi tingimustes tegutseva ettevõtja tulude ja kulude erinevusele“ (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 150).

120 Kui riigisisesed ametiasutused on integreeritud äriühingu suhtes kohaldatava maksumeetme kaudu nõustunud teatava kontsernisisese tehingu hinnatasemega, võimaldab ELTL artikli 107 lõige 1 komisjonil veenduda, et see hinnatase vastab hinnatasemele, mis oleks kujunenud turutingimustel, selleks et kontrollida, kas meetme kohaldamise tagajärjel väheneb kõnealuse ettevõtja eelarvel tavapäraselt lasuv koormus, andes sellele ettevõtjale eelise nimetatud artikli tähenduses.

121 Lisaks tuleb täpsustada, et kui komisjon kohaldab reaalturuväärtuse põhimõtet selleks, et kontrollida, kas maksumeetme kohaldamise korral on integreeritud ettevõtja maksustataval kasumil turutingimustel saadud maksustatavale kasumile lähedane usaldusväärne väärtus, saab ta ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelise olemasolu tuvastada üksnes tingimusel, et erinevus kahe võrdlusteguri vahel on suurem kui kõnealuse lähedase tulemuse saamiseks kasutatud meetodi olemuslik veapiir (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 152).

122 Isegi kui OECD suunised ei ole komisjoni jaoks formaalselt siduvad, põhinevad need suunised siiski eksperdirühmade töödel ning kajastavad siirdehindade valdkonnas rahvusvahelisel tasandil saavutatud konsensust ja neil on seetõttu ilmselge praktiline tähtsus siirdehindadega seotud küsimuste tõlgendamisel (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 155).

123 Selles kontekstis tuleb märkida, et kui komisjon tuvastab analüüsitava maksumeetme puhul metodoloogilise vea, ei saa järeldada, et ainuüksi metodoloogiliste nõuete täitmata jätmine toob tingimata kaasa maksukoormuse vähenemise. Komisjon peab veel näitama, et metodoloogilised vead, mis ta tuvastas asjaomases maksualases eelotsuses, ei võimalda saavutada reaalturuväärtusele vastavale tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust ning et nende vigade tagajärjel vähenes maksustatav kasum võrreldes maksukoormusega, mis tuleneb tavapäraste riigisiseste maksustamiseeskirjade kohaldamisest asjaomase äriühinguga sarnases faktilises olukorras oleva sellise ettevõtja suhtes, kes tegutseb turutingimustel. Seega üldjuhul ei piisa ainuüksi metodoloogilise vea tuvastamisest selleks, et näidata, et maksualase eelotsusega on teatud äriühingule antud eelis, ja seega tõendada, et tegemist on riigiabiga ELTL artikli 107 tähenduses (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 201).

124 Nimelt, nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik sisuliselt märkis, nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et ELTL artikli 107 lõikes 1 on „ettevõtjal tavapäraselt lasuvaid kohustusi vähendav meede“ määratletud lähtuvalt selle tagajärgedest (vt 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 85 ja seal viidatud kohtupraktika). Riigiabi esinemist ei saa eeldada ega tuletada sellise arvutusvea põhjal, mis tulemust ei mõjuta.

b) Tõendamiskoormis

125 Väärib meeldetuletamist, et riigiabi kontrollimisel on üldjuhul komisjon kohustatud vaidlustatud otsuses esitama tõendid abi olemasolu kohta (vt selle kohta 12. septembri 2007. aasta kohtuotsus Olympiaki Aeroporia Ypiresies *vs.* komisjon, T-68/03, EU:T:2007:253, punkt 34, ning 25. juuni 2015. aasta kohtuotsus SACE ja Sace BT *vs.* komisjon, T-305/13, EU:T:2015:435, punkt 95). Selles kontekstis on komisjon kohustatud asjaomaste meetmete uurimise menetluse läbi viima hoolikalt ja erapooletult, et tal oleks abi olemasolu ning olenevalt olukorrast abi siseturuga kokkusobimatuse või ebaseaduslikkuse kohta lõpliku otsuse tegemisel olemas võimalikult täielikud ja usaldusväärsed tõendid (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 194; vt selle kohta samuti 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 90, ja 3. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Prantsusmaa *vs.* komisjon, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 63).

126 Sellest tuleneb, et vaidlustatud otsuses pidi komisjon tõendama, et ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi olemasolu tingimused olid täidetud. Sellega seoses tuleb märkida, et kuigi liikmesriigil on küll kaalutlusruum siirdehindade heakskiitmisel, ei saa sellise kaalutlusruumi olemasolu jätta komisjoni ilma tema pädevusest kontrollida, et siirdehindade abil ei antaks valikulist eelist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Selles kontekstis peab komisjon arvestama asjaoluga, et reaalturuväärtuse põhimõte võimaldab tal kontrollida, kas liikmesriigi heaks kiidetud siirdehind vastab turupõhisele tulemusele lähedasele usaldusväärsele tulemusele ja kas sellise analüüsi käigus tuvastatud võimalik erinevus ei ole suurem kui kõnealuse lähedase tulemuse saamiseks kasutatud meetodi olemuslik veapiir (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 196).

c) Üldkohtu kontrolli põhjalikkus

127 Seoses käesoleval juhul Üldkohtu tehtava kontrolli põhjalikkusega tuleb märkida, et nagu tuleneb ELTL artiklist 263, on tühistamishagi eesmärk kontrollida selles loetletud liidu institutsioonide vastuvõetud aktide õiguspärasust. Seetõttu ei asenda sellise hagi raames esitatud väidete analüüs oma eesmärgi ega ka tagajärje poolest juhtumi täieulatuslikku uurimist haldusmenetluses (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 197; vt selle kohta samuti 2. septembri 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 84).

128 Tuleb märkida, et riigiabi valdkonnas on mõiste „riigiabi“ niisugusena, nagu see on määratletud EL toimimise lepingus, õigusmõiste ja seda tuleb tõlgendada objektiivsete asjaolude alusel. Seetõttu peab liidu kohus, võttes arvesse nii talle esitatud kohtuasja konkreetseid tegureid kui ka komisjoni antud hinnangute tehnilisust või keerukust, üldjuhul täies ulatuses kontrollima küsimust, kas meede kuulub ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamisalasse (4. septembri 2014. aasta kohtuotsus SNCM ja Prantsusmaa *vs.* Corsica Ferries France, C-533/12 P ja C-536/12 P, EU:C:2014:2142, punkt 15; 30. novembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa ja Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, punkt 87, ning 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 198).

129 Seoses küsimusega, kas teatav integreeritud äriühingu siirdehindade kindlaksmääramise meetod vastab reaalturuväärtuse põhimõttele, tuleb märkida, nagu eespool on juba mainitud, et kui komisjon kasutab seda vahendit ELTL artikli 107 lõike 1 alusel hinnangu andmisel, peab ta arvesse võtma selle ligikaudsust. Seega on Üldkohtu kontrolli eesmärk kindlaks teha, et vaidlustatud otsuses tuvastatud vead, millel põhineb komisjoni järeldus eelise andmise kohta, on suuremad kui turupõhisele tulemusele lähedase usaldusväärse tulemuse saamiseks mõeldud meetodi kohaldamise olemuslik veapiir (24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 199).

2. Väited ja argumendid, millega vaidlustatakse põhijäreldus eelise kohta

130 Nagu eespool punktis 103 märgitud, leiavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teises osas ning kohtuasjas T-318/18 esitatud esimese kuni neljanda väite raames, et komisjon rikkus ELTL artikli 107 lõiget 1, kui ta vaidlustatud otsuse jaos 9.2.1 sisalduvas põhijärelduses eelise kohta tuvastas, et LuxOpCo-le on antud eelis (vaidlustatud otsuse põhjendused 409–561). Täpsemalt soovivad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon nende väidete ja argumentidega vaielda vastu komisjoni põhjenduskäigule, mis sisaldub vaidlustatud otsuse põhjendustes 394, 395 ja 401–579 ning mille kohaselt vaidlusaluse

eelotsuse rakendamine käsitletavas ajavahemikus tõi kaasa LuxOpCo tasu vähenemise ja seega ka tema maksukoormuse vähenemise võrreldes sellega, mida ta oleks pidanud saama selle otsuse puudumise korral, kui teda oleks koheldud nagu iga teist sarnases olukorras olevat maksumaksjast ettevõtjat. Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon soovivad oma argumentidega, mis puudutavad põhijäreldust eelise kohta, seada kahtluse alla eelkõige komisjoni järelduse, et LuxSCSi oleks tulnud pidada pooleks, keda tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel kontrollida. Nad vaidlustavad ka komisjoni poolt LuxOpCo suhtes tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamise täpsuse.

131 Nagu eespool punktis 110 märgitud, toetab Iirimaa menetlusse astuja seisukohtades Luksemburgi Suurhertsogiriigi esimest väidet.

132 Sellega seoses võtab Iirimaa seisukoha mitme õigusküsimuse kohta, mille on tekitanud mõiste „reaalturuväärtuse põhimõte“ tõlgendus, nagu komisjon on seda kohaldanud käesolevas asjas ning teatavates hiljutistes riigiabi asjades maksustamise valdkonnas. Iirimaa väidab eelkõige, et liidu kohtute praktika ehk 22. juuni 2006. aasta kohtuotsus Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) „ei ütle, et liikmesriigid on kohustatud [reaalturuväärtuse põhimõtet] kohaldama“. Selle liikmesriigi sõnul ei anna nimetatud kohtupraktika alust ka panna Luksemburgile kohustust kohaldada reaalturuväärtuse põhimõtet (komisjoni kaitstavas versioonis) Luksemburgi riigisiseses õiguses. Lõpuks väidab Iirimaa, et 22. juuni 2006. aasta kohtuotsuses Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) ei toonud Euroopa Kohus esile liidu õigusele omast reaalturuväärtuse põhimõtet, mis kehtiks sõltumata riigisiseses õiguses ettenähtust.

a) Eelise olemasolu puudutavate teatavate Iirimaa argumentide vastuvõetavus

133 Komisjon väidab, et Iirimaa argumendid, millega ta toetab Luksemburgi Suurhertsogiriigi esimest väidet, on vastuvõetamatud. Tema sõnul püüab Iirimaa nende argumentidega nimelt väita, et komisjon tõlgendas vääralt eelise mõistet ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, kasutades ebasobivat kriteeriumi, nimelt reaalturuväärtuse põhimõtet *sui generis*, samas kui tegelikult märgib Luksemburgi Suurhertsogiriik oma esimeses väites pigem, et komisjon kohaldas reaalturuväärtuse põhimõtet vääralt.

134 Sellega seoses väärib meeldetuletamist, et kuigi Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 40 kolmanda lõiguga ning Üldkohtu kodukorra artikli 142 lõikega 3 ja artikli 145 lõike 2 punktiga b ei ole vastuolus see, kui menetlusse astuja esitab uusi või teistsuguseid argumente kui need, mille esitas pool, kelle toetuseks ta on menetlusse astunud, kuna vastasel korral oleksid menetlusse astuja seisukohad piiratud hagiavalduses esitatud argumentide kordamisega, ei saa nõustuda sellega, et need sätted lubavad tal uute väidete esitamisega muuta või moonutada hagiavalduses määratletud vaidluse ulatust (vt 20. septembri 2019. aasta kohtuotsus Le Port de Bruxelles ja Région de Bruxelles-Capitale *vs.* komisjon, T-674/17, ei avaldata, EU:T:2019:651, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

135 Teisisõnu ei anna need sätted menetlusse astujale õigust esitada sõltumatult mitte ainult argumente, vaid ka väiteid, tingimusel et need toetavad kohtuasja ühe poole nõudeid ega ole hageja ja kostja vahelise vaidluse aluseks olevate kaalutluste kontekstiga niivõrd seostamatud, et muudaksid kohtuvaidluse eset (vt 20. septembri 2019. aasta kohtuotsus Le Port de Bruxelles ja Région de Bruxelles-Capitale *vs.* komisjon, T-674/17, ei avaldata, EU:T:2019:651, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

136 Käesolevas asjas tuleb tõdeda, et Iirimaa peab oma argumentides sisuliselt silmas õiguslikku alust, millele komisjon tugines seoses Luksemburgi Suurhertsogiriigile pandud kohustusega kohaldada reaalturuväärtuse põhimõtet. Iirimaa seab seega kahtluse alla selle põhimõtte – nagu komisjon seda vaidlustatud otsuses kohaldas – õiguslikud allikad. Lisaks käsitlevad Iirimaa argumendid selle põhimõtte sisu tõlgendamist, mitte selle kohaldamist siirdehinna kindlaksmääramise meetodi abil.

137 On aga selge, et käesolevas asjas kohaldatava reaalturuväärtuse põhimõtte võib tuletada Luksemburgi 4. detsembri 1967. aasta tulumaksuseaduse (muudetud) artikli 164 lõikest 3. See asjaolu nähtub eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendusest 241, ilma et pooled oleksid seda järeldust kahtluse alla seadnud. Luksemburgi Suurhertsogiriigi esimene väide ei puuduta küsimust, milline on selle põhimõtte õiguslik allikas, ega selle põhimõtte tõlgendamisega seotud küsimusi. Tegelikult viitab Luksemburgi Suurhertsogiriik oma esimeses väites väidetavatele vigadele, mille komisjon tegi, kui ta kohaldas teatud siirdehinna kindlaksmääramise meetodeid eelise olemasolu puudutava põhjenduskäigu raames, arvestades, et need meetodid võimaldavad lõpuks tuvastada, kas litsentsitasu vastab reaalturuväärtusele vastavale tulemusele.

138 Sellest järeldub, et argumendid, mis Iirimaa esitas Luksemburgi Suurhertsogiriigi esimese väite põhjendamiseks, ei seostu tema esimese väite aluseks olevate kaalutlustega. Seetõttu tuleb need vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata.

b) Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni nende väidete ja argumentide põhjendatus, mis puudutavad põhijäreldust eelise kohta

139 Lisaks eespool punktis 130 esitatud asjaoludele tuleb märkida, et kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite esimeses osas ja kohtuasjas T-318/18 esitatud esimeses väites seavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon kahtluse alla selle, kas komisjoni keeldumine kohaldada järelkontrolli raames võrreldava hinna meetodit võrreldavate kokkulepete alusel, mille Amazon.com komisjonile esitas, on põhjendatud.

140 Kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teise osa esimeses ja teises etteheites ning kohtuasjas T-318/18 esitatud teises väites leiavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, et funktsionaalne analüüs, mille komisjon viis läbi tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel, on ekslik, kuna ta järeldas selles, et LuxSCS oli kõige vähem keerukas pool, ning et tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamine komisjoni poolt põhines ekslikel meetodivalikutel.

141 Kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teises osas ja kohtuasjas T-318/18 esitatud kolmandas väites märgivad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, et komisjon tegi oma põhianalüüsis meelevaldse ja erapooliku valiku eespool punktis 14 mainitud Ameerika Ühendriikide menetlusest saadud ütlustest.

142 Kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite kolmandas osas ning kohtuasjas T-318/18 esitatud teise väite kuuendas osas ja neljandas väites kinnitavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, et tulemus, milleni komisjon vaidlustatud otsuses jõudis, kaldub kõrvale reaalturuväärtusele vastavale tulemusele lähedasest usaldusväärsest tulemusest.

143 Seega sisuliselt soovivad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon argumentidega, mille nad esitasid eelist puudutava põhijärelduse kohta, esiteks heita komisjonile ette, et ta välistas võrreldava hinna meetodi kasutamise, ja teiseks vaidlustada tehingupõhise tootluse meetodi kasutamise komisjoni poolt.

144 Mis puudutab argumente, millega heidetakse komisjonile ette, et ta välistas võrreldava hinna meetodi kasutamise, siis tuleb märkida, et on selge, et vaidlusaluses eelotsuses seda meetodit ei kasutatud. Nimelt, kuigi seda meetodit analüüsiti 2003. aasta siirdehinnaaruandes, mis esitati maksuhaldurile maksualase eelotsuse taotluse põhjendamiseks, ei kasutatud seda 23. oktoobri 2003. aasta kirjas, millega Amazon taotles litsentsitasu arvutamise meetodi heakskiitmist (vt eespool punkt 9). Nagu nähtub eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendusest 542, tugines komisjon oma analüüsis, mille eesmärk oli tõendada ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelise olemasolu, üksnes tehingupõhisele tootluse meetodile. Seevastu komisjoni hinnangud, mille eesmärk oli välistada võrreldava hinna meetodi kohaldamine (vaidlustatud otsuse põhjendused 521–538), ei tõenda ELTL artikli 107 lõike 1 esimese tingimuse esinemist. Arvestades asjaolu, et komisjon on kohustatud tõendama eelise esinemist (vt eespool punktid 125–126) ja et komisjoni hinnangutega, mille eesmärk on välistada võrreldava hinna meetodi kasutamine, seda ei tõendata, siis ei ole vaja käsitleda hagejate argumente ja väiteid võrreldava hinna meetodi kohta.

145 Mis puudutab argumente, millega soovitakse vaidlustada komisjoni hinnangute põhjendatus seoses tehingupõhise tootluse meetodi kasutamisega selle institutsiooni poolt (vt allpool punktid 146–297), siis tuleb esiteks märkida, milline on OECD siirdehindade suuniste asjakohane redaktsioon (vt allpool punktid 146–155). Teiseks tuleb kontrollida, kas Luksemburgi Suurhertsogiriigil ja Amazonil on õigus väita, et komisjon tegi tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel vaidlustatud otsuses vigu, mis muutsid eelise kohta tehtud põhijärelduse vääraks (vt allpool punktid 156–297).

1) Teatud selliste OECD suuniste ajaline asjakohasus, mida komisjon kasutas tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel

146 Selleks et tõendada eelise olemasolu, kohaldas komisjon vaidlustatud otsuse jaos 9.2 rida OECD siirdehindade suuniseid nende eri redaktsioonides.

147 Teise väite teise osa esimeses etteheites leiab Luksemburgi Suurhertsogiriik sisuliselt, et käesoleval juhul tuleb arvesse võtta 2003. aastal valitsenud majanduslikku konteksti ja õiguslikku raamistikku. Arvestamata asjaolu, et vaidlusaluse eelotsuse vastuvõtmise ajal 2003. aastal, nagu ka selle viimase pikendamise hetkel 2010. aastal, olid OECD suunised Luksemburgi ametiasutuste jaoks üksnes soovituslikud suunised, millel puudus nende jaoks igasugune siduv jõud, kusjuures ainsad OECD suunised, mis olid kättesaadavad vaidlusaluse eelotsuse vastuvõtmise ajal, olid OECD suunised 1995. aasta redaktsioonis. Vaidlustatud otsuses viitas komisjon siiski OECD suunistele nende 2010. ja 2017. aasta versioonides, mis on samaväärne võrdlusraamistiku – mis tuleb kindlaks määrata kõnealuste meetmete vastuvõtmise ajal esinenud faktiliste asjaolude ja hindade arvutamise meetodite alusel – ajaliselt sobimatu kohaldamisega.

148 Amazon lisab, et OECD suuniste 2010. ja 2017. aasta redaktsioonis tehti võrreldes nende 1995. aasta redaktsiooniga mitu olulist muudatust, nagu „arendamise, täiustamise, hooldamise, kaitsmise ja kasutamise“ funktsioonide (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation, edaspidi „DEMPE funktsioonid“) analüüsimise meetodi sisseviimine. Amazon vaidlustab eelkõige komisjoni poolt selle meetodi kasutamise asjakohasuse, kuna see meetod ilmus alles pärast vaidlusaluse eelotsuse vastuvõtmise kuupäeva, st OECD suuniste 2017. aasta redaktsioonis.

149 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

150 Ta märgib kõigepealt, et vaidlustatud otsuses ei ole OECD suuniseid kohaldatud nii, nagu need kujutaksid endast siduvaid norme, vaid nagu oleks tegemist vahendiga, mis aitab tal kohaldada kriteeriumi, mille töötas Euroopa Kohus välja 22. juuni 2006. aasta kohtuotsuse Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) punktis 95. Komisjon leiab, et vastupidi sellele, mida näib väitvat Luksemburgi Suurhertsogiriik, tugines Luksemburgi maksuhaldur reaalturuväärtuse põhimõtte tõlgendamiseks nendele suunistele regulaarselt, mistõttu on OECD põhimõtted käesoleval juhul asjakohased.

151 Komisjon lisab seejärel, et kõik vaidlustatud otsuses esitatud järeldused põhinevad OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonil ning et OECD suunistele nende 2010. ja 2017. aasta redaktsioonis on viidatud üksnes siis, kui hilisemad redaktsioonid selgitavad suuniste 1995. aasta redaktsiooni, ilma seda siiski muutmata.

152 Käesolevas asjas tuleneb vaidlustatud otsuse teatud hulgast joonealustest märkustest, et komisjon rajas – olgugi osaliselt – oma hinnangud ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelise olemasolu kohta lisaks OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonile ka nendele suunistele nende 2010. ja 2017. aasta redaktsioonis. Mis puudutab OECD suuniste 1995., 2010. ja 2017. aasta redaktsioone, siis tuleb tõdeda, et need lahknevad mitmes küsimuses ja seda erinevas ulatuses. Erinevused ulatuvad pelkadest täpsustustest, millel ei ole mingit mõju varasemate redaktsioonide sisule, uudsete täiendusteni, st soovitusteni, mida varasemad redaktsioonid isegi mitte kaudselt ei sisaldanud. Üks OECD suuniste uudsetest täiendustest, mis ilmus alles 2017. aasta redaktsioonis, on DEMPE funktsioonide analüüsimise meetod (vt eespool punkt 148). Majandusliku eelise esinemise kohta tehtud põhijärelduses lähtus komisjon eelkõige sellest analüüsimeetodist.

153 Sellega seoses tuleb meenutada, et nagu nähtub vaidlustatud otsuse artiklist 1 ja – kaudselt – eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendustest 394 ja 620, seisneb asjaomane meede, nii nagu komisjon on selle tuvastanud, vaidlusaluses eelotsuses ning edaspidises sellel eelotsusel põhinevate LuxOpCo iga-aastaste äriühingu tulumaksu deklaratsioonide heakskiitmises. Käsitletavas ajavahemikus esitas LuxOpCo oma maksudeklaratsioonid vaidlusaluses eelotsuses heaks kiidetud arvutusmeetodi alusel ning otsust pikendati 2006. ja 2010. aastal.

154 Neid asjaolusid arvestades tuleb tõdeda, et komisjon võis oma hinnangutes eelise olemasolu kohta tugineda suunistele – mis on pealegi üksnes mittesiduv vahend –, mis tulenesid OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonist. Mis puudutab aga seda, et komisjon tugines OECD suuniste 2010. aasta redaktsioonile, siis viimati nimetatud redaktsioon ei ole asjakohane, välja arvatud juhul, kui tegemist on üksnes juba 1995. aastal välja töötatud suuniste tarviliku selgitusega ilma täiendava laiendamiseta. Peale selle, kuna OECD suuniste 2017. aasta redaktsioon avaldati pärast käsitletavat ajavahemikku ja kuna nendes sisalduvad soovitused on 1995. aasta suunistega võrreldes oluliselt muutunud, ei ole 2017. aasta redaktsioon käesoleval juhul asjakohane.

155 Mis puudutab eelkõige DEMPE funktsioonide analüüsimise meetodit, siis seda ei saa käesolevas asjas pidada ajalises mõttes asjakohaseks, kuna see kujutab endast vahendit, mis töötati välja alles OECD suuniste 2017. aasta redaktsioonis.

2) Väidetavad vead, mille komisjon tegi tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel vaidlustatud otsuses

156 Nagu eespool punktis 9 märgitud, vaidlustavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon terve rea komisjoni hinnanguid, mis on seotud tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisega eelise kohta tehtud põhijärelduse raames.

157 Meenutagem, et tehingupõhine tootluse meetod on siirdehindade kindlaksmääramise kaudne meetod. Nagu on kirjeldatud OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktis 3.26, seisneb see meetod selles, et lähtuvalt asjakohasest baasist määratakse kindlaks maksumaksja puhaskasum, mille ta saab kontrollitud tehingu või omavahel tihedalt seotud või jätkuvate kontrollitud tehingute tulemusel. Sellise asjakohase baasi kindlaksmääramiseks tuleb valida kasumlikkuse näitaja, nagu kulud, müük või varad. Maksumaksja kontrollitud tehingu tulemusel saadud puhaskasumi näitaja tuleb kindlaks määrata võrdluses sellise puhaskasumi näitajaga, mille sama maksumaksja või sõltumatu ettevõtja oleks saanud vaba turu tingimustes tehtud võrreldavate tehingute tulemusel.

158 Nagu nähtub OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktist 3.26, tähendab tehingupõhine tootluse meetod seda, et tehakse kindlaks tehingu pool, kelle puhul kontrollitakse kasumlikkuse näitajat, näiteks kulumarginaali. See pool määratakse „kontrollitavaks pooleks“. Tegemist on poolega, mille nn reaalturuväärtusele vastav marginaal tuleb kindlaks määrata. Üldjuhul on kontrollitav pool see, kelle suhtes saab siirdehindade meetodit kohaldada kõige usaldusväärsemalt ja kelle puhul on võimalik leida kõige usaldusväärsemad võrreldavad andmed.

159 Kontrollitav pool valitakse kontsernisisese tehingu poolte funktsionaalse analüüsi põhjal. OECD siirdehindade suuniste 1995. aasta redaktsiooni punkti 3.43 kohaselt on kontrollitav pool kõige sagedamini see pool, kelle funktsionaalne analüüs on kõige vähem keerukas. Vastavalt arusaamale, mis valitses juba ajal, mil kohaldati 1995. aasta suuniseid, eeldab funktsionaalne analüüs kõige sagedamini üksuse täidetavate ülesannete, omatava vara ja võetavate riskide hindamist.

160 Lisaks tuleb märkida, et tehingupõhist tootluse meetodit peetakse sobivaks, et kontrollida selle poole, kelle panus siirdehindade analüüsi esemeks oleva tehinguga seoses ei ole ainulaadne ega väärtuslik, reaalturuväärtusele vastavat tasu.

161 Käesoleval juhul ei vaidle Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon iseenesest vastu komisjoni otsusele kasutada tehingupõhist tootluse meetodit. Nad vaidlevad hoopis vastu üksnes sellele, et kõnealuse meetodi rakendamine, nagu komisjon seda tegi, oli õige. Esiteks vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vastu funktsionaalsele analüüsile, mille komisjon läbi viis, ja LuxSCSi valimisele tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel kontrollitavaks pooleks, teiseks LuxSCSi tasu arvutamisele, st kasumlikkuse näitajale ja marginaalimäärale, mille komisjon valis tehingupõhise tootluse meetodi kohaselt, ning kolmandaks saadud tulemuse usaldusväärsusele.

i) Funktsionaalne analüüs ja asjaolu, et komisjon valis LuxSCSi kontrollitavaks pooleks

162 Vaidlustatud otsuse põhjendustega 409–561, nimelt nendega, mis käsitlevad põhijäreldust eelise kohta, soovitakse tõendada peamiselt seda, et käesolevas asjas oleks Luksemburgi maksuhaldur pidanud kohaldama tehingupõhist tootluse meetodit, valides LuxSCSi kontrollitavaks pooleks, kuna just tema on lähtuvalt komisjoni tehtud funktsionaalsest analüüsist „kõige vähem keerukas“ pool. Nendest põhjendustest tuleneb samuti, et komisjoni arvates oleks juhul, kui Luksemburgi maksuhaldur oleks kohaldanud tehingupõhise tootluse meetodit, valides LuxSCSi kontrollitavaks pooleks, LuxOpCo tasu olnud suurem kui vaidlusaluse eelotsuse alusel kindlaks määratud tasu. Komisjoni sõnul oleks tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamine, valides LuxSCSi kontrollitavaks pooleks, seega kaasa toonud LuxSCSi väiksema litsentsitasu ja seega LuxOpCo suurema tasu.

163 Kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teises osas ja kohtuasjas T-318/18 esitatud teises väites vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vastu funktsionaalsele analüüsile, mille komisjon läbi viis. Nad väidavad eelkõige, et komisjon vähendas LuxSCSi funktsioonide tähtsust ning samuti tema kasutatud vara ja võetud riskide tähtsust. Nende sõnul omas LuxSCS immateriaalset vara ning täitis ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid ning teda ei saanud seetõttu pidada kontrollitavaks üksuseks tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel komisjoni poolt.

164 Selles kontekstis tuleb rõhutada, et oma argumentidega, mis puudutavad põhijäreldust eelise kohta, ei sea Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon kahtluse alla seda, et komisjoni otsus valida tehingupõhine tootluse meetod sobivaks meetodiks, et teha kindlaks, kas litsentsitasu vastas reaalturuväärtusele, oli põhjendatud. Kui nad seavad kahtluse alla komisjoni hinnangud LuxSCSi funktsionaalse analüüsi kohta, mis sisaldub vaidlustatud otsuse jaos 9.2.1.1, püüavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon seega sisuliselt vaielda vastu komisjoni väitele, et Luksemburgi maksuhaldur oleks pidanud LuxSCSi pidama „kõige vähem keerukaks“ pooleks ja seega tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel kontrollitavaks pooleks.

165 Selleks, et vastata Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni argumentidele, mille kohaselt komisjonil ei olnud õigust järeldada, et Luksemburgi maksuhaldur oleks pidanud kohaldama tehingupõhist tootluse meetodit, valides LuxSCSi kontrollitavaks pooleks, ei ole vaja kontrollida LuxOpCo funktsionaalse analüüsi põhjendatust. Mis puudutab aga seda, et komisjon püüdis kohaldada tehingupõhist tootluse meetodit, valides LuxSCSi kontrollitavaks pooleks, siis piisab, kui kontrollida LuxSCSi funktsionaalse analüüsi põhjendatust, nii nagu see analüüs nähtub vaidlustatud otsuse jaost 9.2.1.1, ja seda, kas analüüsi arvestades oli LuxSCSi suhtes võimalik tehingupõhist tootluse meetodit piisavalt usaldusväärselt kohaldada.

166 Sellega seoses väärib kõigepealt meeldetuletamist, et OECD suuniste 1995. aasta versiooni punkti 3.43 kohaselt peab see pool, kelle suhtes tehingupõhist tootluse meetodit kohaldatakse, „olema ettevõtja, kelle puhul on võimalik välja selgitada usaldusväärsed andmed kõige vahetumalt võrreldavate tehingute kohta“, et see „tähendab sageli sellise sidusettevõtja valimist, kes on tehingus osalevatest ettevõtjatest kõige vähem keerukas ja kellel ei ole ainulaadset ja väärtuslikku immateriaalset vara“, ning et „[s]iiski võib valikuvõimalus kättesaadavate andmete ebapiisavuse tõttu olla piiratud“. Teisisõnu nähtub sellest punktist, et kui üldjuhul on üksus, kelle puhul on kõige enam usaldusväärseid andmeid võrreldavate tehingute väljaselgitamiseks, sageli „kõige vähem keerukas“ üksus, ei ole tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamise eesmärk tingimata seada selle kohaldamine sõltuvusse üksuse „kõige vähem keeruka“ üksuse tuvastamisest. Selle meetodi kohaldamisel on oluline hoopis esiteks teha kindlaks pool, kelle kohta on võimalik leida kõige usaldusväärsemaid andmeid, ja teiseks küsimus, kas tehingupõhist tootluse meetodit saab sellele poolele usaldusväärselt kohaldada.

167 Tulenevalt eespool punktis 166 märgitust ja nagu nähtub eelkõige OECD suuniste 1995. aasta versiooni punktidest 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 ja 3.43, eeldab tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamine tingimata, et kontrollitava poolega võrdlemiseks leitakse usaldusväärsed andmed. Seega on kõik hinnangud, mis puudutavad funktsionaalset analüüsi, funktsioonide analüüsi, vara ja võetud riskidega seotud kaalutlusi ning mis tahes kaalutlusi, mis on seotud kasutatud vara „ainulaadsuse ja väärtuslikkusega“, üksnes kriteeriumid, mida tuleb arvesse võtta kontrollitava poole valimisel, et olla veendunud usaldusväärse tulemuseni jõudmises.

168 Neid kaalutlusi arvestades tuleb analüüsida etteheiteid, millega vaidlustatakse LuxSCSi funktsionaalne analüüs, mille komisjoni läbi viis, ja tema järeldus, et see üksus pidi olema kontrollitav üksus.

169 Sellega seoses tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse jaos 9.2.1.1.1 (vaidlustatud otsuse põhjendused 419–429) kirjeldas komisjon LuxSCSi täidetud ülesandeid kontrollitud tehingus.

170 Sisuliselt, nagu on kokkuvõtlikult esitatud vaidlustatud otsuse põhjenduses 418, põhineb komisjoni analüüs järgmisel kolmel peamisel seisukohal. Kõigepealt leidis ta, et LuxSCS ei täitnud „aktiivseid" funktsioone seoses immateriaalse vara arendamise, täiustamise, haldamise ja kasutamisega, et LuxOpCo-le antud ainulitsentsi tõttu ei olnud tal selleks õigust ning et tal ei olnud selleks ka suutlikkust. Seejärel märkis komisjon, et tema arvates ei kasutanud LuxSCS selle immateriaalse varaga seotud vara, vaid talle lihtsalt kuulus passiivselt selle vara omand ja litsents sellele varale vastavalt kulude jagamise lepingule. Lõpuks märkis ta, et LuxSCS ei võtnud enda kanda ega kontrollinud nende tegevustega seotud riske, samuti nagu tal ei olnud tegevus- ega finantssuutlikkust seda teha.

171 Komisjon järeldas vaidlustatud otsuse põhjenduses 429, et käsitletavas ajavahemikus olid ainsad ülesanded, mida oleks võinud tõepoolest pidada LuxSCSi täidetuks, immateriaalse vara „seadusliku omandi" säilitamisega seotud funktsioonid, kuigi ka neid täideti LuxOpCo kontrolli all. Nagu nähtub vaidlustatud otsuse põhjendustest 418 ja 430, piirdus LuxSCS tegelikult üksnes immateriaalse vara „passiivse" omamisega.

172 Seejärel tuletas komisjon vaidlustatud otsuse jaos 9.2.1.1.2 „LuxSCSi kasutatud vara" ja eelkõige selle otsuse põhjenduses 430 sisuliselt uuesti meelde, et LuxSCS oli üksnes immateriaalse vara passiivne omanik. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 431 vaidles komisjon vastu sellele, et LuxSCS väidetavalt kasutas immateriaalset vara, andes selle litsentsi alusel LuxOpCo-le üle. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 432 kordas ta oma seisukohta, et igal juhul ei olnud LuxSCSil suutlikkust immateriaalset vara reaalselt kasutada.

173 Lõpuks analüüsis komisjon vaidlustatud otsuse jaos 9.2.1.1.3 (otsuse põhjendused 436–446) „LuxSCSi võetud riskid" LuxSCSi kantud riske niivõrd, kuivõrd need olid litsentsilepinguga seoses asjakohased. Sellega seoses järeldas ta otsuse põhjenduses 446, et LuxSCSi ei saa pidada üksuseks, kes reaalselt kandis Amazoni immateriaalse vara arendamise, täiustamise, haldamise ja kasutamisega seotud riske, ning tal ei olnud selliste riskide võtmiseks finantssuutlikkust.

174 Lisaks kinnitas komisjon vaidlustatud otsuse jaos 9.2.1.4.1 „Kontrollitav pool peaks olema LuxSCS" sisuliselt, et tuleb vältida asjaomase kontsernisisese tehingu pooltele kuuluva vara keerukuse ja nende täidetud funktsioonide keerukuse segiajamist (vaidlustatud otsuse põhjendus 546). Seejärel väitis ta, et ei ole mingit alust eeldada, et kontserni kuuluv sidusettevõtja, kes annab immateriaalse vara litsentsi alusel üle teisele kontserni kuuluvale äriühingule, täidab sellest äriühingust keerukamaid funktsioone pelgalt asjaolu tõttu, et tal on seaduslik omandiõigus keerukale varale (vaidlustatud otsuse põhjendus 546). Seetõttu oleks Luksemburgi maksuhaldur komisjoni hinnangul pidanud lükkama tagasi Amazoni väite, et pelgalt immateriaalse vara seaduslik omand on iseenesest „ainulaadne panus". Selle asemel oleks ta pidanud nõudma funktsionaalset analüüsi, mis oleks tõendanud, et LuxSCS täitis „ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid" (vaidlustatud otsuse põhjendus 547). Lõpuks leidis komisjon, et kuigi LuxSCS oli käsitletavas ajavahemikus immateriaalse vara seaduslik omanik, näitab vaidlustatud

otsuse jaos 9.2.1.1 sisalduv funktsionaalne analüüs, et see äriühing ei täitnud „aktiivset“ ega olulist funktsiooni seoses selle vara arendamise, täiustamise, haldamise ja kasutamisega (vaidlustatud otsuse põhjendus 548).

175 Komisjoni hinnangud LuxSCSi funktsioonidele kattuvad suuresti LuxSCSi kasutatud vara kohta antud hinnangutega. Sama kehtib argumentide kohta, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon on nende hinnangute vastu esitanud. Seega tuleb neid argumente ja seejärel neid, mis puudutavad LuxSCSi võetud riske, analüüsida koos, et kontrollida, kas komisjon leidis õigesti, et LuxSCS tuleb valida kontrollitavaks üksuseks.

– *LuxSCSi ülesanded ja vara*

176 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vaidlevad vastu komisjoni seisukohtadele, mis puudutavad LuxSCSi funktsioone. Samas LuxSCSi immateriaalse vara puhul leiavad nad mõlemad, et see oli „ainulaadne ja väärtuslik“, ilma et nad neid sõnu siiski määratleksid.

177 Esiteks heidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon komisjonile ette, et ta ei võtnud arvesse asjaolu, et OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonis oli ette nähtud, et immateriaalset vara omav pool ei ole tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel üldjuhul kontrollitav pool. Sellega seoses rõhutavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon asjaolu, et LuxSCSile kuulus ainulaadne ja väärtuslik immateriaalne vara. Tehnoloogial, mille LuxSCS kättesaadavaks tegi, oli keskne roll Amazoni kontserni tegevuse arendamisel Euroopas. See immateriaalne vara oli hädavajalik kõigiks Amazoni kontserni tegevusteks Euroopas. Lisaks rõhutab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et LuxOpCo-le immateriaalse vara litsentsi andmisega andis LuxSCS LuxOpCo-le võimaluse saada kasu arendustegevusest, millega ATI ja A 9 tegelesid Ameerika Ühendriikides, ja võimaldas tal seda vara optimaalselt kasutada. Seetõttu ei peaks LuxOpCo maksma tasu mitte ainult LuxSCSile tema panuse eest, vaid kaudselt ka Amazoni kontserni Ameerika üksustele nende panuse eest.

178 Teiseks vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vastu komisjoni seisukohale, mis seisneb „aktiivsete“ ja „passiivsete“ funktsioonide eristamises ning funktsionaalse analüüsi tegemisel ainult viimaste arvessevõtmises. Nad heidavad komisjonile selles kontekstis ette ka seda, et ta ei võtnud funktsioonide analüüsimisel arvesse asjaolu, et LuxSCS tegi immateriaalse vara kontrollitud tehingu raames LuxOpCo-le kättesaadavaks. Amazon lisab, et immateriaalse vara kättesaadavaks tegemine LuxOpCo-le litsentsi andmisega kujutab endast selle vara kasutamist LuxSCSi poolt, nagu on rõhutatud OECD suuniste 2017. aasta redaktsiooni punktis 6.32.

179 Kolmandaks väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, et vastupidi sellele, mida väidab komisjon, täitis LuxSCS ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid. Selles kontekstis märgivad nad eelkõige, et kulude jagamise lepingus osalemise kaudu aitas LuxSCS kaasa immateriaalse vara pidevale arendamisele ja seda hoolimata sellest, et tal ei olnud töötajaid. Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni sõnul tuleb Ameerika üksuste ATI ja A 9 panus, nimelt intellektuaalomandi edasiarendamine ja pidev täiustamine, omistada LuxSCSile või lugeda osaks LuxSCSi panusest. Nende sõnul täitis LuxSCS seega „ainulaadseid ja väärtuslikke“ ülesandeid, mis õigustavad tema käsitamist tehingu kõige keerulisema poolena. Amazon väidab lisaks, et sellel, kas LuxSCSil oli või mitte suutlikkus käitada e-kaubandusega tegelevat ettevõtet täiesti üksi ja ilma teisele üksusele immateriaalse vara suhtes litsentsi andmata, ei ole tähtsust tema ülesannete ainulaadsuse hindamisel.

180 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

181 Komisjon rõhutab asjaolu, et LuxSCS omas üksnes „passiivselt“ immateriaalset vara ega kasutanud seda tegelikult. Pelgast ainulaadse ja väärtusliku immateriaalse vara omamisest ei piisa, et seda üksust saaks pidada keerukaks. Käesolevas asjas ei piisa sellest ka selleks, et õigustada LuxSCSile peaaegu kogu LuxOpCo saadud kasumi omistamist, kuigi ühegi LuxOpCo tegevusega ei saanud tegeleda immateriaalset vara kasutamata. Pärast litsentsilepingu sõlmimist ei olnud LuxSCSil enam õigust seda vara kasutada, samuti ei olnud tal selleks ka suutlikkust. Üksnes LuxOpCo kasutas immateriaalset vara oma äritegevuses. Selles kontekstis tuletab komisjon samuti meelde, et LuxSCSil ei olnud töötajaid ning tal ei olnud suutlikkust täita immateriaalse vara arendamise, täiustamise ja kasutamisega seotud ülesandeid.

182 Pealegi viitavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon komisjoni sõnul ekslikult Ameerika Ühendriikides asuvate Amazoni kontserni üksuste panusele (vt eespool punkt 179), kuna neid üksusi litsentsileping ei puuduta ja nad tegutsevad LuxSCSist sõltumatult. Nende üksuste mis tahes võimalikud funktsioonid seoses immateriaalse varaga, asjaolu, et Amazon.com juhtis LuxSCSi või LuxOpCo-d, või ka sisseostulepingu ja kulude jagamise lepingu tunnused, ei ole seega LuxSCSi funktsionaalse analüüsi seisukohast asjakohased. Arendusfunktsioone, mida täitsid ATI ja A 9, ei saa seega omistada LuxSCSile, kuna kulude jagamise lepingu eri pooled tegutsevad enda nimel ja riisikol. Komisjon väidab, et igal juhul oli sisseostulepingus ja kulude jagamise lepingus juba ette nähtud reaalturuväärtusele vastav litsentsitasu ülesannete eest, mida ATI ja A 9 seoses immateriaalse varaga täitsid. Mis tahes muu kontsernisisene tehing Ameerika üksuste ja LuxOpCo vahel seoses immateriaalse varaga, mille olemasolu ei ole Luksemburgi Suurhertsogiriik ega Amazon igal juhul tõendanud, ei saa õigustada LuxOpCo jääkkasumi maksmist LuxSCSile.

183 Sellega seoses väärib esimesena meeldetuletamist, nagu juba eespool punktis 166 on märgitud, et OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punkti 3.43 kohaselt „peaks sidusettevõtja, kelle suhtes kohaldatakse tehingupõhist tootluse meetodit, olema ettevõtja, kelle puhul on võimalik välja selgitada usaldusväärsed andmed kõige vahetumalt võrreldavate tehingute kohta“, ning see „tähendab sageli sellise sidusettevõtja valimist, kes on tehingus osalevatest ettevõtjatest kõige vähem keerukas ja kellel ei ole väärtuslikku immateriaalset vara ega ainulaadset vara“. Mõistete „ainulaadne vara“ ega „väärtuslik vara“ sisu ei ole OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonis sõnaselgelt avatud.

184 OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktist 3.43 tuleneb, et nendes suunistes soovitati tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel mitte võtta kontrollitavaks pooleks poolt, kellele kuulub ainulaadne ja väärtuslik vara, vaid eelistada talle mõnda teist kontrollitud tehingu poolt. Punkti 3.43 aluseks olev loogika on see, et üldjuhul on keerulisem leida usaldusväärseid võrreldavaid andmeid, et analüüsida kontrollitud tehingu poolt, kellel on ainulaadset ja väärtuslikku immateriaalset vara. See arusaam nähtub ka OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktist 6.26. Selle punkti kohaselt võib suure väärtusega immateriaalse vara olemasolu korral olla keeruline kindlaks teha sõltumatute ettevõtjate vahelisi võrreldavaid tehinguid. Samast punktist nähtub, et sarnaste andmete tuvastamine oleks keerulisem juba ainulaadse või väärtusliku immateriaalse vara pelga omamise tõttu. Tuleb märkida, et OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punkt 6.26 põhineb eeldusel, et immateriaalset vara võib pidada „ainulaadseks“, kui sellele varale ei leidu võrreldavat. Immateriaalne vara on „väärtuslik“, kui see võimaldab saada suurt tulu. Lisaks tuleb märkida, et see arusaam vastab mõiste määratlusele, mis sisaldub OECD suuniste 2017. aasta redaktsiooni punktis 6.17. Sellest punktist tuleneb, et „ainulaadne ja väärtuslik immateriaalne vara“ on see, mis esiteks ei ole võrreldav immateriaalse varaga, mida

pooled kasutavad potentsiaalselt võrreldavate tehingute tegemisel, ja teiseks, mille kasutamine tehingutes peaks andma tulevikus suuremat majanduslikku kasu kui see, mida võiks saada sellise immateriaalse vara puudumise korral.

185 Käesoleval juhul on esiteks selge, et LuxSCSil olid õigused Amazoni kontserni immateriaalse vara suhtes Euroopas ja et ta tegi selle vara litsentsilepingu alusel kättesaadavaks LuxOpCo-le.

186 Sellega seoses tuleb lisaks eespool punktides 4 ja 5 nimetatud asjaoludele märkida, et 1. jaanuaril 2005 ATI ja LuxSCSi vahel sõlmitud võõrandamislepingu kohaselt, mis on sisseostulepingu üks osa, anti LuxSCSile üle omand osale sellest varast (vt lepingu punktid 3.1 ja 3.2), nimelt eelkõige ja peamiselt interneti domeeninimed Euroopas, nagu Amazon.co.uk, Amazon.fr ja Amazon.de.

187 Seejärel sai LuxSCS ATI ja LuxSCSi vahel 1. jaanuaril 2005 sõlmitud litsentsilepingu alusel Euroopas õiguse kasutada valdavat osa Amazoni kontserni immateriaalsest varast, mis oli 2005. aastal juba olemas, nimelt tehnoloogiat, leiutisi, patente, kaubamärke, klientidega seotud õigusi jms, ilma et LuxSCSi litsentsiõigus oleks olnud ainuõigus.

188 Lisaks sellele oli kulude jagamise lepingu punkti 6.2 alapunkti a ja punkti 6.3 alapunkti a kohaselt LuxSCSil mitteainuõiguslik litsents A 9 ja ATI intellektuaalomandile, mis töötati välja pärast 2005. aastat, ning tuletatud õiguste omand, mida arendati pärast 2005. aastat immateriaalse vara alusel, mille seaduslik omanik on LuxSCS.

189 LuxSCS sõlmis ka Euroopa sidusettevõtjatega intellektuaalomandi õiguste litsentsimise ja loovutamise lepinguid (Intellectual Property Assignment and License Agreement), mille kohaselt ta sai Euroopa veebisaitide kaubamärgid ja intellektuaalomandi õigused, mis kuulusid neile ettevõtjatele.

190 Seega hõlmas immateriaalne vara, millele LuxSCSil olid õigused, järgmist kolme intellektuaalomandi kategooriat: tehnoloogia, turustamisega seotud immateriaalne vara ja kliendiandmed. Tehnoloogia sisaldas täielikku valikut, mis hõlmas Amazoni kontserni tegevuse kõiki aspekte ja eelkõige selle kontserni tarkvaraplatvormi tehnoloogiat, veebisaidi välimust, kataloogi, tellimuste töötlemist, logistikat, otsingu- ja navigatsioonifunktsioone, klienditeenindust ja isikustamise funktsioone.

191 Teiseks tuleb märkida, et kuigi komisjon väidab, et LuxSCS ei täitnud immateriaalse varaga seotud „ainulaadseid ega väärtuslikke ülesandeid“, ei vaidle ta vastu sellele, et LuxSCSi omandis olev ja kontrollitud tehinguga LuxOpCo-le kättesaadavaks tehtud immateriaalne vara oli „ainulaadne ja väärtuslik“.

192 Täpsemalt ei ole komisjon tõenditele tuginedes vastu vaielnud Amazoni väitele, et tegemist oli ainulaadse tehnoloogiaga, kuna võrreldavat tehnoloogiat ei olnud, ning et tal oli oluline roll Amazoni kontserni äritegevuse erinevates aspektides Euroopas ja see võimaldas seega saada suurt tulu. Lisaks tuleb märkida, et nagu väidab Amazon, ei ole kahtluse alla seatud asjaolu, et kontserni äritegevus ei oleks ilma tehnoloogiata saanud saavutada sellist ulatust ja edu Euroopas, nagu ka maailma teistes piirkondades. Veenev on ka Luksemburgi Suurhertsogiriigi väide, et käsitletavas ajavahemikus tugines Amazoni kontsern oma tehnoloogiale, mis oli tema „*business model*'i [ärimudel] keskmes“, kui konkurentsis vahetegijale, kuna just see tehnoloogia oli ainulaadne ja väärtuslik tegur, mis võimaldas (ja võimaldab praegugi) Amazoni kontsernil jääda konkurentsivõimeliseks väga tiheda konkurentsiga keskkonnas, mida iseloomustavad väikesed

marginaalid. Lisaks nähtub vaidlustatud otsuse põhjendusest 338, et isegi osa Amazoni kontserni konkurentidest möönab, et „väga agressiivse tehnoloogiasse investeerimise“ strateegia tõttu kujutab Amazoni kontserni jaemüügi platvorm „praegu endast konkurentsieelist, millega on raske võistelda“. Mis puudutab tehnoloogiat, siis oli seega tegemist varaga, millele ei leidnud võrreldavat.

193 Sellega seoses tuleb lisaks rõhutada, et ei ole vaja analüüsida komisjoni argumente, milles ta väidab, et ainult tehnoloogia ei olnud piisav Amazoni kontserni äritegevuse korraldamiseks Euroopas ning et LuxOpCo töötajate kui inimeste täidetud ülesanded olid samuti olulised. Nimelt ei sea need argumendid – oletades, et need on põhjendatud – kahtluse alla järeldust, et tehnoloogial oli oluline roll Amazoni kontserni äritegevuses Euroopas ning tehnoloogia kujutas endast seega ainulaadset ja väärtuslikku vara.

194 Euroopas registreeritud kaubamärkide kohta tuleb tõdeda, et toimiku materjalidest ei nähtu, et kuupäeval, mil LuxSCSile anti üle see vara, millel oli juba Amazoni kontserni rahvusvaheline maine, oleks Euroopa turul võrreldavat vara esinenud. Seega tuleb asuda seisukohale, et kõnealused kaubamärgid olid ainulaadsed. Vaidlust ei ole selle üle, et nende kasutamine võimaldas Euroopas saada suurt tulu. Need kaubamärgid olid seega ka „väärtuslikud“. Mis puudutab kliendiandmeid, siis ka nendele ei leidunud võrreldavaid ja need võimaldasid saada suurt kasumit. Seega tuleb asuda seisukohale, et see immateriaalne vara oli samuti ainulaadne ja väärtuslik.

195 Neil asjaoludel ning võttes arvesse OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punkti 3.43 ja asjaolu, et Amazoni kontserni immateriaalne vara ja eelkõige tehnoloogia kujutasid endast ainulaadset ja väärtuslikku vara, mida LuxSCS rakendas kontrollitud tehingu raames, ei saanud Luksemburgi maksuhaldurile ette heita, et ta samamoodi nagu 2003. aasta siirdehinnaaruande koostajad leidis, et OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni kohaselt oli õige valida kontrollitavaks pooleks mõni muu äriühing peale LuxSCSi. Lisaks, kuigi – nagu soovitas komisjon vaidlustatud otsuse joonealuses märkuses nr 681 – vastavalt OECD suuniste 2017. aasta redaktsioonile ei saa passiivne omanik olla kõige keerulisem pool ja võib seega tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel olla kontrollitav pool, tuleb tõdeda, et see ei olnud nii käsitletavas ajavahemikus, mida tuleb käesolevas asjas analüüsida üksnes OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni alusel.

196 Kohtuasjas T-318/18 esitatud kostja vastuse punktis 83 näib komisjon soovivat rõhutada asjaolu, et OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punkti 3.43 kohaselt tähendab kontrollitava poole valimine üksnes „sageli“ sellise sidusettevõtja valimist, kes on „tehingus osalevatest ettevõtjatest kõige vähem keerukas ja kellel ei ole ainulaadset ja väärtuslikku immateriaalset vara“, ilma et siiski oleks tegemist absoluutse reegliga. Osas, milles komisjon soovib väita, et OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktis 3.43 sisalduv reegel ei ole absoluutne reegel, vaid norm, mille võib kõrvale jätta, kui seda õigustavad asjaomase kontrollitud tehinguga seotud erilised asjaolud, tuleb tõdeda, et ta ei selgitanud vaidlustatud otsuses, miks see soovitus tuleks käesolevas asjas kõrvale jätta. Komisjon ei ole tõendanud, et Luksemburgi maksuhaldur oleks pidanud OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktis 3.43 sisalduvast reeglist kõrvale kalduma käesolevas asjas käsitletava kontrollitud tehingule, st litsentsilepingule omase eripära tõttu.

197 Teisena tuleb igal juhul tõdeda, et komisjon asus ekslikult seisukohale, et peale intellektuaalomandi säilitamise funktsiooni ei täitnud LuxSCS ühtegi „aktiivset ega kriitilise tähtsusega“ funktsiooni seoses immateriaalse varaga (vt vaidlustatud otsuse põhjendus 420) ega

„mingit aktiivset ja olulist funktsiooni“ seoses immateriaalse varaga (vt selle otsuse põhjendus 548) ega ka „ühtegi funktsiooni, mis annaks immateriaalsele varale lisandväärtust“ (vt sama otsuse põhjendus 526).

198 Esiteks, mis puudutab seda, et komisjon eristas immateriaalse vara „passiivset“ omamist (vaidlustatud otsuse põhjendused 418 ja 430) ja „aktiivset“ omamist ning „aktiivseid“ ja „passiivseid“ funktsioone (vaidlustatud otsuse põhjendus 548), siis tuleb sarnaselt Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoniga tõdeda, et käesoleval juhul asjakohastes OECD suunistes ei ole sellist eristamist ette nähtud.

199 Nimelt on OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktis 1.20 piirdutud märkimisega, et üldjuhul, kui tuleb kindlaks määrata kontrollitud tehingu raames makstava tasu reaalturuväärtusele vastavus, tuleb analüüsida, kas see tasu vastab „iga ettevõtja võetud ülesannetele“, ja „võrrelda poolte täidetavaid ülesandeid“.

200 Tõepoolest ei ole välistatud, et OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punkti 1.20 võib tõlgendada nii, et sõna „täidetavad“ viitab nn aktiivsetele funktsioonidele.

201 Siiski ei ilmne OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktist 1.20 selgelt, et tehingu poolte funktsionaalses analüüsis võib arvesse võtta üksnes „aktiivseid“ ülesandeid. Sellest punktist ei tulene ka, et üksust ei saa pidada ülesandeid „võtvaks“ või „täitvaks“ siis, kui talle kuulub teatud vara ning ta piirdub näiteks selle arendamise või täiustamise rahastamisega.

202 Lisaks tuleb rõhutada, et OECD suuniste punkti 1.22 kohaselt võib „täidetavate ülesannete tuvastamisel ja võrdlemisel olla huvitav ja kasulik võtta arvesse vara, mida rakendatakse või hakatakse rakendama“, ning „sellega seoses tuleb kaaluda kasutatud vara liike (tehased, seadmed, immateriaalne vara jne) ja selle vara tunnuseid (vanus, turuväärtus, asukoht, tööstusomandi õiguste olemasolu jne)“. Teisisõnu soovitatakse võtta täidetavate ülesannete analüüsimisel arvesse asjaolu, et äriühing teeb vara kontrollitud tehingu raames kättesaadavaks. Sellest tuleneb seega, et erinevalt sellest, mida väidab komisjon, tuleb immateriaalse vara kättesaadavaks tegemist kontsernisisese tehingu poole täidetud või võetud ülesannete analüüsimisel arvesse võtta, ilma et „aktiivsete“ ja „passiivsete“ funktsioonide eristamine oleks vajalik.

203 Teiseks, kui oletada, et komisjon võis tõepoolest eristada „passiivseid“ ja „aktiivseid“ funktsioone, järeldas ta ekslikult, nagu nähtub vaidlustatud otsuse põhjendusest 420, et LuxSCS oli pelgalt immateriaalse vara passiivne omanik, et ta piirdus immateriaalse vara säilitamisega ja et talle ei saa omistada ühtegi muud aktiivset funktsiooni.

204 Ühelt poolt jättis komisjon arvesse võtmata asjaolu, et LuxSCS kasutas tõepoolest seda vara, tehes selle LuxOpCo-le litsentsilepingu alusel litsentsitasu eest kättesaadavaks.

205 Nimelt puudub vaidlus selle üle, et litsentsilepingu kohaselt andis LuxSCS LuxOpCo-le litsentsi Amazoni kogu immateriaalsele varale Euroopa territooriumil. See leping ei puudutanud mitte ainult kogu immateriaalset vara, mida käsitlesid sisseostuleping ja kulude jagamise leping, vaid ka immateriaalset vara ja eelkõige kaubamärke, mille ta oli 2006. aastal saanud Euroopa sidusettevõtjatelt, ning sellest tulenevaid tuletatud õigusi. See aga, kui LuxOpCo-le antakse litsentsitasu eest litsents immateriaalsele varale, kujutab endast vara käitamist, mis on võrdväärne aktiivse funktsiooni täitmisega.

206 See käitamine vastab immateriaalse vara just sellisele kasutamisele, mille kohta komisjon väitis vaidlustatud otsuse põhjendustes 430–432, et LuxSCS seda ei teinud.

207 LuxSCSi poolt immateriaalse vara kasutamine selle LuxOpCo-le litsentsilepingu alusel kättesaadavaks tegemise kaudu vastab ka kriteeriumile, mille komisjon pakkus välja kohtuasjas T-318/18 esitatud kostja vastuse punktis 83. Selle kriteeriumi kohaselt sätestasid OECD suuniste koostajad nende suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktis 3.43 sisalduva reegli, nagu seda on mainitud eespool punktides 183 ja 184, „lähtudes eeldusest, et kontrollitud tehingu pool, kellele kuulub väärtuslik immateriaalne vara, on […] see, kes kasutab seda […] kõnealuse tehinguga seoses aktiivsete funktsioonide täitmisel“. Ilma et oleks vaja kindlaks teha, kas komisjonil on alust leida, et seda punkti tuleb tõlgendada nii, nagu nõuaks see immateriaalse vara teatavat kasutamist, tuleb tõdeda, et LuxSCSi immateriaalse vara litsentsilepingu raames LuxOpCo-le kättesaadavaks tegemine kujutab endast kasutamist tähenduses, millest komisjon lähtus.

208 Teiselt poolt tuleb märkida, et LuxSCS aitas kaasa immateriaalse vara arendamisele tema rahalise osalemise kaudu kulude jagamise lepingu alusel. Selles kontekstis väärib meeldetuletamist, et nagu juba eespool punkti 4 teise taande viimases lauses on märgitud, pidi LuxSCS maksma iga-aastase osa kulude jagamise lepingu arendusprogrammi kuludest.

209 Sellega seoses tuleb rõhutada, et OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonist ei nähtu, et rahalist osalemist kulude jagamise lepingus ei või pidada tõeliseks osalemiseks sellise lepingu esemeks oleva vara arendamises. Vastupidi, OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktist 8.15, milles on kulude jagamise kokkulepete kohta märgitud, et „[o]n tõenäoline, et iga osaleja panuse suhtelist väärtust ei ole lihtne kindlaks määrata, välja arvatud juhul, kui kõik sissemaksed tehakse täies ulatuses rahas“, tuleneb, et rahaline panus kulude jagamise lepingusse võib küll olla õiguspärane ja väärtuslik panus, ning seda seega olenemata küsimusest, kas rahalise panuse andnud üksus panustab ka muul viisil. Nimelt ei ole teatud juhtudel välistatud, et rahaline panus kontsernisisesesse tehingusse võib olla ainus, mis tagab tehingu (ärilise) edu.

210 Lisaks sai LuxSCS kulude jagamise lepingu punkti 6.3 alapunkti b ja punkt 6.4 kohaselt kulude kandmises osalemise eest koos A 9-ga osa sellise immateriaalse vara kaasomanikuks, mida Ameerika Ühendriikides pidevalt arendati ja täiustati. LuxSCS tegi need arendused ja täiustused LuxOpCo-le litsentsilepingu alusel pidevalt kättesaadavaks, mistõttu võib asuda seisukohale, et LuxOpCo seisukohast olid need omistatavad LuxSCSile, mitte Ameerika üksustele. Litsentsilepingu raames omistatakse immateriaalse vara arenduste ja täiustuste tulemused LuxSCSile.

211 Eespool toodust nähtub seega, et komisjon leidis vaidlustatud otsuse põhjenduses 429 ekslikult, et „ainsad ülesanded, mida tõepoolest oleks võinud pidada LuxSCSi täidetuks, olid immateriaalse vara seadusliku omandi säilitamisega seotud funktsioonid“. Esiteks ei ole komisjoni kasutatud kriteerium, mille kohaselt tuleb vahet teha aktiivsetel ja passiivsetel funktsioonidel, asjakohane. Teiseks, isegi kui selle kriteeriumiga tuleks nõustuda, tuleb tõdeda, et LuxSCS tegi immateriaalse vara LuxOpCo-le kättesaadavaks ja aitas selle arendamisele kaasa oma rahalise osalemise kaudu kulude jagamise lepingu alusel. Komisjon oleks pidanud neid funktsioone LuxSCSi funktsionaalses analüüsis ja kontrollitava poole valimisel arvesse võtma.

212 Komisjoni muud argumendid seda järeldust ümber ei lükka.

213 Esiteks ei saa nõustuda hinnanguga, mille komisjon andis vaidlustatud otsuse põhjendustes 420 ja 421 ning mida ta on korranud käesolevas menetluses (vt eespool punkt 181) ja mille kohaselt LuxSCS „ei saanud […] täita aktiivseid ja kriitilise tähtsusega funktsioone seoses immateriaalse vara arendamise, täiustamise, haldamise ja kasutamisega“, kuna LuxSCSil „ei olnud […] enam õigusi immateriaalse vara majanduslikuks kasutamiseks Amazoni [kontserni] Euroopa äritegevuses“.

214 Komisjon tugines selle järelduse tegemisel nimelt seisukohale, mida on vaidlustatud otsuses korduvalt mainitud ja mille kohaselt LuxOpCo sai LuxSCSilt „tühistamatu“ ja „ainuõigusliku“ litsentsi (vt näiteks vaidlustatud otsuse põhjendused 116, 419, 431, 438, 442 ja 450), mistõttu puudus LuxSCSil väidetavalt igasugune võimalus immateriaalset vara kasutada.

215 Sellega seoses piisab meeldetuletamisest, et litsentsi andmine ise kujutab endast juba kasutamist.

216 Teiseks ei sea eespool punktis 211 nimetatud järeldust kahtluse alla hinnang, mille komisjon andis vaidlustatud otsuse põhjenduses 421 ja mida ta on korranud käesolevas menetluses (vt eespool punkt 181) ning mille kohaselt ei olnud LuxSCSil suutlikkust ülesandeid täita, kuna tal puudusid töötajad.

217 Sellega seoses tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida väidab komisjon, ei ole sellel, kas LuxSCSil oli või mitte suutlikkus käitada e-kaubandusega tegelevat ettevõtet täiesti üksi, tähtsust selle hindamisel, millised olid LuxSCSi funktsioonid seoses immateriaalse vara kasutamisega. Nimelt, nagu on märgitud eespool punktis 204, kasutas LuxSCS tõepoolest seda vara, andes selle litsentsi alusel LuxOpCo-le üle.

218 Lisaks, vastupidi sellele, mida väidab komisjon, ei olnud vajalik, et LuxSCSil oleksid oma töötajad, et aidata kaasa immateriaalse vara pidevale arendamisele. Nimelt aitas LuxSCS sellele kaasa oma rahalise osalemise kaudu kulude jagamise lepingus.

219 Kolmandaks ei sea eespool punktis 211 mainitud järeldust kahtluse alla komisjoni argument, mille kohaselt oli LuxSCSi rahaline panus immateriaalse vara arendamisse puhtalt kunstlik, kuna immateriaalse vara arendamist rahastati LuxOpCo vahenditest, mis tähendas, et LuxOpCo täitis kõiki ülesandeid, mis kulude jagamise lepinguga olid antud LuxSCSile.

220 Nimelt ei ole tähtsust sellel, kust pärines kapital, mida LuxSCS kasutas tal kulude jagamise lepingu kohaselt lasunud rahaliste kohustuste täitmiseks, ega seega ka asjaolu, et selle kapitali allikas oli LuxOpCo makstud litsentsitasu. OECD suuniste 1995. aasta redaktsioon ei nõua, et investeeritud kapital oleks pärit konkreetsest allikast. Ei ole välistatud, et selle kapitali allikas on selline litsentsitasu, nagu on kõne all põhikohtuasjas, või see on saadud mõnest muust sissetulekuallikast, näiteks laenuna.

221 Igal juhul on selge, et LuxSCSil oli lisaks litsentsitasu näol saadud tulule omaenda kapital. Nagu aga Luksemburgi Suurhertsogiriik märkis, sai LuxSCS oma kapitali arvelt katta oma esimeste tegevusaastate kahjumi ilma LuxOpCo sekkumiseta. 2006. aastal oli litsentsitasu, mida LuxOpCo maksis LuxSCSile, oluliselt väiksem kui maksed, mis LuxSCS tegi sisseostulepingu ja kulude jagamise lepingu alusel.

222 Kolmandana vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vastu hinnangule, mille komisjon andis vaidlustatud otsuse põhjendustes 407 ja 547 ning mille kohaselt LuxSCSi ei saa pidada „ainulaadseid ja väärtuslikke“ ülesandeid täitnuks (vt eelkõige vaidlustatud otsuse põhjendused 407 ja 547).

223 Mis puudutab mõistet „ainulaadsed ja väärtuslikud ülesanded“, siis tuleb rõhutada, et OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonis seda väljendit ei kasutatud. Ainult väljendit „ainulaadne ja väärtuslik vara“ on mitu korda kasutatud, eelkõige tehingupõhist tootluse meetodit ja jagatud kasumi meetodit käsitlevates jagudes, enamasti selleks, et viidata immateriaalsele varale (arendamisele või omandile) (vt näiteks suuniste punktid 1.8, 3.19, 3.43 ja 6.26).

224 Seevastu alles OECD suuniste 2017. aasta versioonis, mis ei ole käesoleval juhul asjakohane, on selgelt juttu „ainulaadsetest ja väärtuslikest“ ülesannetest või panustest ning eristatud ühelt poolt „ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid“ ja teiselt poolt „rutiinseid ülesandeid“. Nagu eespool punktis 184 juba märgitud, sisaldab OECD suuniste 2017. aasta redaktsiooni punkt 6.17 mõiste „ainulaadne ja väärtuslik vara“ määratlust. Seevastu, kuigi OECD suuniste 2017. aasta redaktsiooni koostajad kasutavad sageli mõistet „ainulaadsed ja väärtuslikud ülesanded“, ei anna nad sellele mingit määratlust.

225 Kohtuasja pooled täpsustasid, mida nad mõistavad väljendite „rutiinsed ülesanded“ või „igapäevased ülesanded“ all. Luksemburgi Suurhertsogiriik märkis kohtuistungil, et üksus täidab „rutiinseid ülesandeid“, kui ta täidab tavapäraseid ülesandeid, st ülesandeid, mida võiksid täita ka teised ettevõtjad. Seega on sisuliselt tegemist ülesannetega, mille kohta on lihtne leida võrreldavaid andmeid. Amazon rõhutas kohtuistungil omakorda, et mõiste „rutiinne ülesanne“ ei tähenda, et kõnealustel ülesannetel ei ole väärtust, vaid et neid saab hõlpsasti hinnata (inglise keeles *benchmarked*) ja tasustada. Komisjon ei seadnud seda arusaama kahtluse alla. Kohtuasjas T-318/18 esitatud kostja vastuse punktist 14 (joonealune märkus nr 18) nähtub, et komisjoni arvates viitab mõiste „igapäevased“ ülesannetele, mis ei ole ainulaadsed ja mille kohta on olemas võrdlusandmed vabal turul. Samamoodi vastandab komisjon kohtuasjas T-816/17 esitatud kostja vastuse punktis 17 (joonealune märkus nr 21) „igapäevased“ ülesanded nende ülesannetega, mis „ei ole ainulaadsed ja väärtuslikud“.

226 Käesolevas asjas ei ole vaja kindlaks teha, kas OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni alusel oli komisjonil juba võimalik kontrollida, kas hind vastab reaalturuväärtusele, kasutades mõistet „ainulaadsed ja väärtuslikud ülesanded“, sest see mõiste oli juba kohaldatav ajal, mil OECD suuniste 1995. aasta redaktsioon oli kohaldatav, ja seda isegi hoolimata sellest, et nendes suunistes ei olnud seda mõistet sõnaselgelt mainitud, või sellest, et „ainulaadsete ja väärtuslike ülesannetega“ seotud kriteeriumi võis arvesse võtta alles alates OECD suuniste 2017. aasta redaktsiooni vastuvõtmisest.

227 Nimelt ei ole kohtuasja pooled igal juhul seadnud kahtluse alla selle kriteeriumi asjakohasust, vaid on ühel meelel, et see kriteerium on nende argumentide keskmes kui parameeter, mis on nende olukorra hindamisel asjakohane. Sellega seoses tuleb märkida, et samamoodi nagu mõiste „ainulaadne ja väärtuslik vara“ puhul (vt eespool punkt 176) ei ole pooled mõistet „ainulaadsed ja väärtuslikud ülesanded“ määratlenud.

228 Sõnade „ainulaadsed ja väärtuslikud ülesanded“ tähenduse kohta tuleb sarnaselt sellega, nagu on märgitud eespool punktis 184, ja arvestades arusaama, mis pooltel nendest sõnadest on (vt eespool punkt 225), lähtuda käesolevas kohtuasjas sellest, et mõiste „ainulaadne ülesanne“ viitab olukorrale, kus teatud ülesandele ei leidu võrreldavat. Mõiste „väärtuslik ülesanne“ puudutab

eelkõige asjaolu, et kõnealune ülesanne võimaldab saada suurt tulu. Sellega seoses tuleb asuda seisukohale, et kuigi teatud ülesande „ainulaadseks“ pidamine välistab selle, et sama ülesande võiks kvalifitseerida „rutiinseks“ või „tavapäraseks“, ei saa sama arutluskäiku kasutada mõiste „väärtuslik ülesanne“ puhul. On olemas ka „rutiinseid“ või „igapäevaseid ülesandeid“, mis võimaldavad saada suurt tulu ja mis väärivad seetõttu kvalifitseerimist „väärtuslikeks ülesanneteks“.

229 Esiteks, nagu on märgitud eespool punktis 191, ei ole käesolevas asjas vaidlust selles, et litsentsilepingu esemeks olev immateriaalne vara oli ainulaadne ja väärtuslik.

230 Teiseks LuxSCS mitte ainult ei kasutanud, vaid ka aitas rahaliselt kaasa temale kuuluva ainulaadse ja väärtusliku immateriaalse vara arendamisele. Järelikult tuleneb eespool punktides 203–211 märgitust, et komisjon oleks pidanud LuxSCSi kõiki immateriaalse varaga seotud funktsioone pidama ainulaadseks ja väärtuslikuks. Vaidlustatud otsuse põhjenduses 547 esitatud väide, mille kohaselt oleks Luksemburgi maksuhaldur pidanud nõudma funktsionaalset analüüsi, mis tõendaks, et LuxSCS täitis „ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid“, ei ole seega põhjendatud ja tuleb seetõttu tagasi lükata. Seetõttu, arvestades LuxSCSi ülesandeid ja vara, ei ole veenev komisjoni järeldus, et LuxSCSi oleks tulnud käsitada kontrollitava poolena.

– *LuxSCSi võetud riskid*

231 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon väidavad sisuliselt, et LuxSCS kandis immateriaalse vara kui sellisega seotud riske, samas kui LuxOpCo kandis üksnes jaemüüja tegevusega seotud riske. Lisaks kandis LuxSCS seoses immateriaalse varaga finantsriske, kuna ta pidi täitma sisseostulepingust ja kulude jagamise lepingust tulenevat kohustust tasuda ATI-le ja A 9-le sisseostutasu ja kulude jagamise lepingust tulenevad kulud.

232 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

233 Ta väidab eelkõige, et ei LuxSCSi ainujuhi otsustes ega LuxSCSi üldkoosolekute protokollides ei ole mainitud riskihaldust puudutavaid kriitilise tähtsusega otsuseid. Tegelikult ei olnud LuxSCSil ei finants- ega tegevussuutlikkust neid riske kanda. LuxSCS sai sisseostulepingu ja kulude jagamise lepinguga seotud kulusid kanda üksnes tänu iga-aastasele rahastamisele LuxOpCo poolt litsentsilepingu alusel makstud tasude arvelt, mistõttu LuxSCSi kapital ei olnud kunagi ohus. Veelgi enam, LuxSCS sai suure algkapitali oma emaettevõtjalt, kes kattis sisseostutasu. Igal juhul kandis LuxSCS litsentsilepingu alusel finantsriski üle LuxOpCo-le. Seega on LuxSCSile jäänud riskid teoreetilised, kuna LuxSCSil oli võimalik litsentsileping lõpetada ja anda litsents mõnele teisele seotud või sõltumatule poolele. LuxSCSi finantsriskid olid samuti teoreetilised, kuna tema rahalist osalemist kulude jagamise lepingus rahastati LuxSCSi makstud litsentsitasu arvelt ning kulude jagamise lepingu alusel tehtud maksete suurus vastas LuxOpCo tuludele.

234 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et kuna LuxSCS sai 1. jaanuaril 2005 ATIga sõlmitud võõrandamislepingu punkti 3.1 kohaselt osa immateriaalse vara täielikuks omanikuks, kandis ta kõiki immateriaalse vara kui sellisega seotud riske. Tegemist oli näiteks selliste riskidega nagu vaidlustamine kolmanda isiku poolt või immateriaalse vara tühistamine. See tuleneb loogiliselt asjaolust, et LuxSCS oli selle vara omanik. ATIga 1. jaanuaril 2005 sõlmitud litsentsilepingu seisukohast võttis LuxSCS enda kanda ka riski, mis oli seotud immateriaalse vara arendamisega Ameerika üksuste ATI ja A 9 poolt.

235 Kuna tal oli käsitletavas ajavahemikus litsents ülejäänud osale immateriaalsest varast, mida käsitles ATIga 1. jaanuaril 2005 sõlmitud litsentsilepingu punkt 3.1 ning kulude jagamise lepingu punktid 6.1 ja 6.2, kandis LuxSCS finantsriske seoses selle varaga, mida kasutati tema osalemise tõttu kulude jagamise lepingus. Täpsemalt oli kulude jagamise lepingu poolte vahel kulude jagamine ette nähtud vastavalt kulude jagamise lepingu punktidele 4 ja 5. Kulude jagamise lepingu nende punktide kohaselt oli LuxSCSil kohustus kanda immateriaalse vara arendamisega seotud kulud. Kuigi kulude jagamine põhines Euroopas saadud kasumiosal võrreldes ülemaailmse kasumiga, olid kulud kui sellised täiesti sõltumatud Euroopas saadud kasumi suurusest. Sellega seoses tuleb märkida, et kui arenduskulud olid suuremad kui LuxOpCo makstud litsentsitasu, oleks LuxSCS pidanud kandma sellest vahest tulenevad rahalised tagajärjed. Seega juhul, kui LuxOpCo oleks saanud kahjumi või väikese kasumi, ei oleks litsentsitasu olnud piisav, et katta LuxSCSi püsikulusid, st peamiselt sisseostulepingu ja kulude jagamise lepingu alusel tasumisele kuulunud summasid. Teisisõnu oli LuxSCSil oht, et tal ei ole piisavaid sissetulekuid, et maksta sisseostulepingus ette nähtud sisseostutasu ja katta kulude jagamise lepingu kohaselt kulusid.

236 Mis puudutab neid finantsriske, siis tuleb rõhutada, et hoolimata kinnitusest, mille komisjon kohtuistungil esitas ja mille kohta ta tõendeid ei esitanud, ei ole ta tõendanud, et LuxSCSi kohustus teha kulude jagamise lepingu alusel makseid oli tegelikult täpselt vastavuses LuxOpCo tasutud litsentsitasu summaga. Vastupidi, nagu märkis ka komisjon ise vaidlustatud otsuse põhjenduses 445, ei vastanud summad, mille LuxSCS litsentsitasuna sai, otseselt summadele, mida LuxSCS pidi tasuma kulude jagamise lepingu alusel. Nii oli LuxOpCo poolt LuxSCSile 2006. aastal makstud litsentsitasu oluliselt väiksem sisseostu ja kulude jagamisega seotud maksetest, mille tegi LuxSCS.

237 Samuti ei suutnud komisjon seoses LuxSCSi kantud finantsriskidega tõendada, et sellel äriühingul ei olnud olulist omakapitali. Mis puudutab LuxSCSi algkapitali, mille komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 445 asjakohatuna kõrvale jättis, siis on selge, et vähemalt 2006. aastal sai LuxSCS just tänu sellele kapitalile katta oma esimeste tegevusaastate jooksul tekkinud kahjumi ilma LuxOpCo sekkumiseta.

238 Lõpuks on tõsi, et litsentsilepingu punktide 2.3 ja 9.2 kohaselt oli LuxOpCo kohustatud immateriaalset vara kaitsma. Nimelt oli esiteks selle lepingu punkti 2.3 kohaselt LuxOpCo kohustatud võtma kõik vajalikud meetmed, et kaitsta LuxSCSi õigusi immateriaalse vara suhtes, ja teiseks oli LuxOpCo-l sama lepingu punkti 9.2 alusel kohustus enda kulul ennetada immateriaalse vara loata kasutamist ja sellise kasutamise korral kohtusse pöörduda. LuxOpCo kandis seega immateriaalse vara kaitsmisega seotud riski.

239 Sellegipoolest kandis LuxSCS muid immateriaalse varaga seotud riske oma rahalise osalemise tõttu kulude jagamise lepingus.

240 Nimelt ei nähtu litsentsilepingu tingimustest, et LuxSCS oleks LuxOpCo-le üle kandnud muid riske kui need, mis tulenevad selle lepingu punktidest 2.3 ja 9.2, st need, mis on seotud kohustusega kaitsta immateriaalset vara. Seega, vastupidi sellele, mida väidab komisjon, ei sisalda litsentsileping ühtegi tingimust kõikide mittemateriaalse varaga seotud riskide LuxSCSilt LuxOpCo-le ülekandmise kui sellise kohta. Täpsemalt ei sisalda litsentsileping ühtegi tingimust, mis käsitleks immateriaalse vara arendamisega seotud riskide üleminekut.

241 Kuna litsentsilepingu tingimused ei toeta järeldust, mille komisjon esitas eelkõige vaidlustatud otsuse põhjenduses 438 ja mille kohaselt kandis LuxSCS LuxOpCo-le üle immateriaalse vara arendamise, täiustamise, haldamise ja kasutamisega seotud riskid, ei saa selle järeldusega seega nõustuda.

242 Eespool toodust nähtub seega, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon on põhjendatult väitnud, et LuxSCS kandis Euroopa tegevuse jaoks kasutatud immateriaalse vara omamise ja arendamisega seotud riske, sealhulgas selle immateriaalse vara kasutamisega seotud finantsriske, samas kui LuxOpCo kandis peamiselt vaid riske, mis on seotud tema enda jaemüügitegevusega, ning eelkõige „turuplatsil" toimuva müügi ja osutatavate teenustega seotud riske.

– Järeldus LuxSCSi funktsionaalse analüüsi ja selle järelduse mõju kohta selle äriühingu valimisele kontrollitavaks pooleks

243 Arvestades eespool punktides 162–242 esitatud kaalutlusi, tuleb teha kaks järeldust.

244 Esimesena ei saa nõustuda LuxSCSi funktsionaalse analüüsiga, mille komisjon tegi. Komisjon alahindas LuxSCSi ülesandeid. Immateriaalse vara osas jättis komisjon muu hulgas arvesse võtmata asjaolu, et nii lepinguliste kokkulepete kui ka faktiliste asjaolude kohaselt tegi LuxSCS kättesaadavaks immateriaalse vara, millele ei leidunud turul võrreldavat ja mis oli seega ainulaadne ja väärtuslik. OECD suuniste käesolevas asjas asjakohase versiooni kohaselt oli see asjaolu põhimõtteliselt piisav järeldamaks, et LuxSCSi ei saa pidada kõige vähem keerukaks pooleks ja seega kontrollitavaks pooleks.

245 Igal juhul, kui tuleks asuda seisukohale, nagu väidab komisjon, et Luksemburgi maksuhaldur oleks pidanud arvesse võtma „ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid", siis tuleb tõdeda, et komisjon jättis tähelepanuta asjaolu, et LuxSCS kasutas kõnealuse kontrollitud tehingu raames tõepoolest immateriaalset vara. Tippväärtusega immateriaalse vara kättesaadavaks tegemine vastas litsentsilepingu (kontrollitud tehing) raames ainulaadse ja väärtusliku ülesande täitmisele. Nagu nähtub eespool punktidest 203–242, täitis LuxSCS kontrollitud tehingu raames tervet rida ülesandeid peale selle, et ta tegi immateriaalse vara LuxOpCo-le kättesaadavaks. Komisjon jättis tähelepanuta need ülesanded, mida võib pidada ainulaadseks ja väärtuslikuks.

246 Samuti ei võtnud komisjon nõuetekohaselt arvesse asjaolu, et nii lepinguliste kokkulepete kui ka faktiliste asjaolude kohaselt võttis LuxSCS litsentsilepingu raames enda kanda kõik selle varaga ja selle arendamisega seotud riskid, sõltumata sellest, kas LuxSCS ise oli Ameerika üksuste kontrolli all ja kas LuxSCS arendas tehniliselt immateriaalset vara või olid intellektuaalomandi arendused Ameerika üksuste ATI ja A 9 tehniliste pingutuste tulemus, millele LuxSCS aitas rahaliselt kaasa. Nii toimides vähendas komisjon ka LuxSCSi võetud riskide kirjeldust.

247 Neil asjaoludel ei saa Luksemburgi maksuhaldurile ette heita, et ta leidis samamoodi nagu 2003. aasta siirdehinnaaruande koostajad, et OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni kohaselt oli õige, et ta ei valinud LuxSCSi kontrollitavaks pooleks.

248 Teisena, isegi kui nõustuda komisjoni väitega, et LuxSCS oli lihtsalt immateriaalse vara passiivne omanik, mitte äriühing, kes täitis seoses selle varaga aktiivseid ülesandeid, tuleb igal juhul tõdeda, et komisjon leidis ekslikult, et LuxSCS oleks tulnud valida kontrollitavaks pooleks.

249 Väärib nimelt meeldetuletamist, et üldjuhul on kontrollitav pool see, kelle suhtes saab tehingupõhist tootluse meetodit kohaldada kõige usaldusväärsemalt ja kelle puhul on võimalik leida kõige usaldusväärsemad võrreldavad andmed.

250 Käesoleval juhul tuleb tõdeda, et komisjon ei ole tõendanud, et lihtsam oli leida LuxSCSiga võrreldavaid ettevõtjaid kui LuxOpCo-ga võrreldavaid ettevõtjaid, ega ka seda, et LuxSCSi valimine kontrollitavaks üksuseks oleks võimaldanud saada usaldusväärsemaid võrdlusandmeid.

251 Nagu nähtub vaidlustatud otsuse põhjendusest 557, oleks komisjon litsentsitasu sobiva marginaali väljaselgitamisel pidanud tunnistama, et LuxSCSiga võrreldavaid ettevõtjaid ei leidunud.

252 Järelikult tuleb nõustuda Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni argumentidega, mille kohaselt komisjon leidis ekslikult, et LuxSCS tuli valida tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel kontrollitavaks üksuseks. Samas on eespool toodud kaalutlused piisavad, et nõustuda Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni kõikide argumentidega, mis puudutavad komisjoni põhijäreldust eelise olemasolu kohta, ilma et oleks vaja teha LuxOpCo funktsionaalset analüüsi või kaaluda küsimust, kas komisjonil oli alust jätta kõrvale võrreldava hinna meetod.

253 Täielikkuse huvides tuleb siiski märkida, et komisjoni hinnangud ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelise olemasolu kohta tuleb samuti tagasi lükata muudel põhjustel kui need, mis on seotud kontrollitava poole valikuga ja LuxSCSi funktsionaalse analüüsiga, nagu need on esile toodud. Seega, isegi kui nõustuda komisjoni põhjendamatu järeldusega, et LuxSCS oleks pidanud olema kontrollitav pool, tuleb Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni argumentidega ikkagi nõustuda, ning seda järgmistel põhjustel.

ii) Tasu, mille komisjon arvutas LuxSCSile, lähtudes eeldusest, et ta oli kontrollitav pool

254 Komisjon püüdis vaidlustatud otsuse põhjendustes 550–560 ise tehingupõhist tootluse meetodit kohaldada, kasutades LuxSCSi kontrollitava poolena. Analüüsi tulemusel jõudis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 559 järeldusele, et litsentsilepingu alusel LuxSCSi saadav „reaalturuväärtusele vastav litsentsitasu“ peab võrduma kahe koostisosa – st esiteks sisseostukulude ja kulude jagamise lepingust tulenevate kulude, mida LuxSCS kandis seoses immateriaalse varaga ilma marginaalita, ning teiseks üldiste tegevuskulude, mida LuxSCS kandis vahetult seoses ülesandega säilitada oma seaduslik omandiõigus immateriaalsele varale (edaspidi „säilitamiskulud“) ja millele lisandus 5% – summaga (edaspidi „LuxSCSi tasu“). Sellega seoses tuleb märkida, et LuxSCSi tasu vastab tegelikkuses litsentsitasule, mida LuxSCS oleks komisjoni arvates pidanud LuxOpCo-lt saama.

255 Kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teise osa teises etteheites ja esimese väite kolmandas osas ning kohtuasjas T-318/18 esitatud neljandas väites leiavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon sisuliselt, et isegi kui nõustuda sellega, et LuxSCSi võiks pidada tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel kontrollitavaks pooleks (*quod non*), tegi komisjon tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel muid vigu. Nimelt ei ole veenev arvutus, mille komisjon tegi selleks, et määrata kindlaks LuxSCSi „reaalturuväärtusele vastav litsentsitasu“, st litsentsitasu, mida LuxOpCo pidi maksma LuxSCSile.

256 Nende argumentide käsitlemisel tuleb arvesse võtta mõlemat koostisosa, mida komisjon eristas (vt eespool punkt 254).

– LuxSCSile maksmisele kuuluva litsentsitasu esimene koostisosa (sisseostukulud ja kulude jagamise lepingust tulenevad kulud)

257 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab esimese väite teise osa esimeses etteheites LuxSCSile maksmisele kuuluva litsentsitasu esimese koostisosa kohta (vt eespool punkt 254), et litsentsitasu, mida LuxOpCo maksab LuxSCSile, ei peaks kajastama mitte ainult arenduskulusid, vaid ka immateriaalse vara väärtust. See väärtus ei ole seotud nende kuludega ega seega maksetega, mida LuxSCS teeb kulude jagamise lepingu alusel. Hagiavalduse punktis 73 ning kohtuasjas T-318/18 esitatud repliigi punktis 32 ja sellele järgnevates punktides esitab Amazon sisuliselt sama etteheite. Lisaks leiab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et kulude jagamise lepingu ja sisseostulepinguga seotud kulud, mis on vastutasu LuxSCSi poolt litsentsilepingu alusel immateriaalse vara kättesaadavaks tegemise eest, oleks tulnud arvata kulude hulka, mille suhtes kohaldatakse marginaali.

258 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

259 Ta väidab, et niisuguse kokkuleppe nagu kõnealune kulude jagamise leping eesmärk seisneb immateriaalse vara arendamisega seotud kulude jagamises, mitte tegevuskasumi saamises Euroopas toimuvast tegevusest. Nii ei peaks ATI ja A 9 saama mingit osa Euroopas äritegevusest saadud kasumist peale sisseostukulude ja kulude jagamise lepingust tulenevate kulude tasumist. Seega määrati vaidlustatud otsuses LuxSCSi tasu õigesti kindlaks nii, et see hõlmab sisseostutasu ja kulude jagamise lepingu arenduskulude maksmist. Komisjon tuletab selles kontekstis meelde, et tema arvates oli LuxSCS olemas puhtalt maksustamisega seotud põhjustel. Litsentsilepingut ei sõlmitud vahetult Ameerika üksuste ja LuxOpCo vahel, vaid LuxSCSi ja LuxOpCo vahel, et vältida seda, et litsentsitasusid maksustatakse Ameerika Ühendriikides. Kui LuxSCSi ei oleks olemas olnud, oleksid ATI ja A 9 sõlminud kulude jagamise lepingu LuxOpCo-ga (mitte litsentsilepingu), mistõttu makseid oleks pidanud tegema ainult LuxOpCo. Lisaks piirdus LuxSCSi tegevus pelgalt immateriaalse vara omamisega. LuxSCS ei täitnud ise vahetult intellektuaalomandi arendamise ülesandeid ega oleks seega pidanud selle eest tasu saama. Tal puudus igasugune roll immateriaalse vara kasutamises ja arendamises ning ta ei teinud ka mingit kontrolli nende arendusülesannete ja kaasnevate riskide üle. Komisjoni sõnul ei tulnud seega sisseostukuludele ja kulude jagamise lepingust tulenenud kuludele kohaldada marginaali, kuna tegemist on üksnes kuludega, mille LuxSCS kandis üle LuxOpCo-le, ja kuna LuxSCS ei täida seoses immateriaalse varaga mingeid ülesandeid. Vastupidi, LuxSCSi tasu oleks pidanud peegeldama asjaolu, et kulude jagamise lepingu alusel LuxSCSile määratud ülesandeid ja riske kandis tegelikult LuxOpCo. Igal juhul ei jätnud komisjon oma funktsionaalses analüüsis tähelepanuta asjaolu, et LuxSCS oli immateriaalse vara seaduslik omanik.

260 Kõigepealt tuleb märkida, et selle analüüsimine, kas niisugune litsentsitasu, nagu on kõne all käesolevas asjas, vastab turupõhisele tulemusele, eeldab OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni kohaselt seda, et see seondub immateriaalse vara väärtusega, mitte selle vara väljatöötamis- ja arenduskuludega. Nimelt nähtub nende suuniste punktist 6.27, et kuigi immateriaalse vara arenduskulusid võib arvesse võtta tehingu erinevate poolte osaluse võrreldavuse või väärtuse kindlaksmääramisel, puudub vajalik seos nende kulude ja immateriaalse vara väärtuse vahel. Täpsemalt ei ole immateriaalse vara tegelik õiglane väärtus tihti mõõdetav immateriaalse vara arendamisel ja säilitamisel kantud kulude alusel. Nagu nähtub suuniste punktist 6.2, võib „immateriaalsel varal“ olla märkimisväärne väärtus isegi siis, kui sellel ei ole äriühingu bilansis raamatupidamislikku väärtust. Lõpuks, nagu nähtub suuniste punktidest 1.22 ja 6.27, on tegemist sellega, mida nimetatakse „turuväärtuseks“ või „nüüdisväärtuseks“. Lisaks tuleb rõhutada, et see väärtus võib aja jooksul kõikuda.

261 Käesolevas asjas tekib küsimus, kas LuxSCSi tasu esimene koostisosa, nagu komisjon selle vaidlustatud otsuses välja arvutas, st esiteks sisseostutasu ilma marginaalita ja teiseks maksed kulude jagamise lepingu alusel samuti ilma marginaalita, peegeldavad tegelikult selle immateriaalse vara väärtust, mille suhtes on LuxOpCo-le litsents antud.

262 Esimesena võib muidugi asuda seisukohale, et sisseostutasu, mille LuxSCS maksis Ameerika üksustele vastutasuks olemasolevast immateriaalsest varast ühe osa omandi ülemineku eest ja litsentsi eest ülejäänud olemasolevale immateriaalsele varale (vt eespool punkt 4), peegeldab küll immateriaalse vara väärtust sisseostulepingu sõlmimise ajal, st 2005. aastal.

263 Nimelt, kuigi sisseostutasu summa ei kujuta endast turul vabalt läbi räägitud hinda, on tegemist hinnaga, mis maksti vastutasuna 2005. aastal olemas olnud immateriaalse vara omandamise eest, nagu märgib Amazon kohtuasjas T-318/18 esitatud hagiavalduse punktis 73. Selline makse võib erinevalt arenduskuludest kajastada selle immateriaalse vara väärtust, mille omand üle anti, st 2005. aastal olemas olnud immateriaalse vara väärtust.

264 Sellegipoolest tuleb rõhutada, nagu kinnitas eelkõige Luksemburgi Suurhertsogiriik, ilma et komisjon oleks sellele vastu vaielnud, et käsitletavas ajavahemikus suurenes immateriaalse vara väärtus märkimisväärselt tänu tehnoloogia pidevale uuendamisele, mida arendasid eelkõige Amazon USi Ameerika üksused, ning tänu Amazoni kaubamärgi üldtuntuse ja seega turustamisega seotud immateriaalsele vara arengule Euroopas ja maailmas. See, et komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 555 pelgalt liitis ilma marginaalita arenduskulud (kulude jagamise lepingu alusel tehtud maksed) olemasoleva immateriaalse vara omandamise eest makstud hinnale (sisseostutasu), ei võta arvesse asjaolu, et käesoleval juhul suurenes olemas olnud immateriaalse vara väärtus käsitletavas ajavahemikus, kuna Ameerika üksused arendasid seda vara edasi ja täiustasid seda ning osaliselt vahetati see välja. Pelk sisseostulepingu alusel tehtud makse edasikandmine, millele komisjon viitab ja mida võib pidada immateriaalse vara algseks väärtuseks 2005. aastal, ei kajasta seega selle immateriaalse vara nüüdisväärtust kogu käsitletava ajavahemiku vältel.

265 Pealegi leidis komisjon ekslikult, et LuxSCSi poolt sisseostulepingu alusel tehtud makseid võib üle kanda LuxOpCo-le ilma marginaali kohaldamata. Marginaali puudumine ei kajasta seda, millega sõltumatud pooled oleksid turul vaba tehingu raames nõustunud, ning kujutab endast seega viga LuxSCSi tasu arvutamisel. Nimelt on mõistlik asuda seisukohale – ja lisaks nähtub eelkõige OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktist 6.14 –, et turul tegutsevad sõltumatud pooled soovivad saada kasu oma vara kättesaadavaks tegemisest. Seetõttu näib sellise tasu arvutamisel, nagu on käesoleval juhul kõne all, marginaali kohaldamine turul levinud olukorrana. Nagu väidab Amazon kohtuasjas T-318/18 esitatud hagiavalduse punktis 98, kui komisjon oleks analüüsinud LuxSCSi valikuvõimalusi, nagu on soovitatud punktis 6.14, oleks ta tuvastanud, et Euroopas on palju internetikaubanduse ettevõtjaid, mistõttu oleks LuxSCS saanud immateriaalset vara väärtustada rohkem kui ainult nende arenduskulude võrra.

266 Seejärel teisena, mis puudutab kulude jagamise lepingu alusel tehtud makseid, siis tuleb mainida, et nagu on märgitud eespool, nähtub OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonis punktist 6.27, et kuigi immateriaalse vara arenduskulusid võib arvesse võtta tehingu eri poolte panuse võrreldavuse või suhtelise väärtuse kindlaksmääramisel, puudub vajalik seos arenduskulude ja immateriaalse vara väärtuse vahel. Kulude jagamise lepingu alusel tehtud maksete pelk edasikandmine, mida komisjon soovitab teha, vastab üksnes nende kulude hüvitamisele, mida

LuxSCS peab kandma seoses immateriaalse vara arendamisega, ega kajasta täiustatud immateriaalse vara väärtust. Arenduskulude pelk hüvitamine, ilma et kohaldataks marginaali, kujutab endast lähenemisviisi, mis ei vasta turupõhisele tulemusele.

267 Selles kontekstis väärib meeldetuletamist, et selle kontrollitud tehingu ese, mida komisjon uuris, on litsents immateriaalsele varale, mille LuxSCS andis LuxOpCo-le, kusjuures LuxSCS oli kulude jagamise lepingu pool. On selge, et ATI ja A 9 täitsid immateriaalse vara ühe osa arendamise funktsioone. Komisjoni argument, mille kohaselt ATIt ja A 9 „tasustati“ nende ülesannete eest kulude jagamise lepingu alusel tehtud maksetega, näitab siiski, et komisjonil on kulude jagamise lepingust ekslik arusaam. Kulude jagamise lepingu punktist 4.3 nähtub, et kulude jagamise lepingu alusel LuxSCSi tehtud maksed arvutati üksnes protsendimäärana arenduskuludest, mida kulude jagamise lepingu pooled kohustusid kandma. LuxSCSi osalemine arenduskulude katmises on mõistagi proportsionaalne kasumiga, mida said LuxSCSile ja seega LuxOpCo-le kuuluvad üksused, võrreldes ATI ja A 9 saadud kasumiga. Samas vastavad kulude jagamise lepingu alusel tehtud maksed murdosale selle immateriaalse vara arenduskuludest, mida arendati kulude jagamise lepingu kohaselt ja mis tehti litsentsilepingu alusel LuxOpCo-le kättesaadavaks, ning seega ei peegelda need maksed immateriaalse vara turuväärtust. Just seda väärtust peaks aga peegeldama litsentsilepingu alusel makstav reaalturuväärtusele vastav tasu.

268 Eespool toodut arvestades ei sea asjaolu, et LuxSCS ei täitnud arendusfunktsioone vahetult ise, kahtluse alla järeldust, et LuxOpCO makstava litsentsitasu suurus peab kajastama immateriaalse vara väärtust.

269 Seega ei ole asjakohane komisjoni väide, et LuxSCSi tasu võis arvutada immateriaalse vara arenduskulude pelga ülekandmise alusel.

270 Komisjoni muud argumendid ei lükka ümber eespool punktis 269 mainitud järeldust.

271 Esiteks väitis komisjon, et LuxSCS oli ainult vahendaja ja ta üksnes andis seoses sisseostulepingu ja kulude jagamise lepinguga kantud kulud LuxOpCo-le edasi ja kandis seejärel osa LuxOpCo-lt litsentsilepingu alusel saadud litsentsitasust nende kulude ulatuses üle A 9-le ja ATI-le. Litsentsitasuna saadud summade ja kulude jagamise lepingu alusel tehtud maksete vahe määrati LuxSCSile ning see läks seejärel üle tema osanikele, ilma et LuxSCS oleks täitnud mingit ülesannet, mis õigustaks nende summade temale määramist.

272 Isegi kui tuleks asuda seisukohale, et LuxSCS oli ainult vahendaja, st et ta asetses LuxOpCo ning Ameerika üksuste ATI ja A 9 vahel, kes arendusfunktsioone ei täitnud, oleks litsentsitasu summa, mida LuxOpCo pidi maksma, ja seega LuxSCSi tasu pidanud siiski kajastama litsentsilepingu alusel kättesaadavaks tehtud immateriaalse vara turuväärtust. Kulude jagamise lepingu alusel tehtud maksete pelk edasikandmine, millele komisjon viitab, vastab aga üksnes nende kulude hüvitamisele, mida LuxSCS pidi kandma immateriaalse vara arendamiseks, ega kajasta selle immateriaalse vara turuväärtust.

273 Kui komisjon soovib eespool punktis 271 nimetatud argumentidega väita, et LuxOpCo maksustatavat summat vähendati seetõttu, et LuxSCS asetses LuxOpCo ning Ameerika üksuste ATI ja A 9 vahel, ja LuxSCSiga litsentsilepingu sõlmimise tõttu – selle asemel et sõlmida litsentsileping nende üksustega –, siis tuleb märkida, et komisjon ei tuginenud vaidlustatud otsuses sellisele arutluskäigule, et tõendada LuxOpCo-le eelise andmist.

274 Lisaks ei ole tõendatud, et kui LuxOpCO oleks litsentsilepingu sõlminud otse Ameerika üksustega, ilma et LuxSCS oleks nende äriühingute vahel asetsenud, oleks neile üksustele makstud litsentsitasu suurus olnud erinev LuxSCSile maksmisele kuuluvast litsentsitasust.

275 Teiseks ei sea eespool punktis 269 mainitud järeldust kahtluse alla argument, mille komisjon esitas kohtuistungil ja mille kohaselt oleks kulude jagamise lepingu võinud sõlmida vahetult LuxOpCo-ga.

276 Sellega seoses tuleb märkida, et arutluskäik, mille kohaselt juhul, kui LuxSCSi ei oleks eksisteerinud, oleks kulude jagamise leping sõlmitud LuxOpCo-ga, on puhthüpoteetiline ja kuulub tegelikult spekulatsiooni valdkonda.

277 Lisaks ei rajanud komisjon vaidlustatud otsuses oma arutluskäiku asjaolule, et LuxOpCo oleks võinud või oleks pidanud vahetult olema kulude jagamise lepingu pool. Tuleb nimelt tõdeda, et komisjon ei seadnud vaidlustatud otsuses mitte kusagil kahtluse alla LuxSCSi olemasolu kui sellist, nagu ka kulude jagamise lepingust ja litsentsilepingust tulenenud skeemi õiguspärasust Luksemburgi õiguse seisukohast, põhjusel et see skeem võimaldas vähendada LuxOpCo maksuvõlga. Komisjon piirdus tegelikult üksnes sellega, et vaidles vastu selle litsentsitasu suurusele, mida LuxOpCo pidi LuxSCSile maksma.

278 Kolmandaks ei sea eespool punktis 269 mainitud järeldust kahtluse alla argument, mille komisjon esitas kohtuistungil ja mille kohaselt asutati LuxSCS puhtalt maksustamisega seotud põhjustel.

279 Pelk asjaolu, et kontserni kuuluv üksus on asutatud üksnes maksude optimeerimise eesmärgil ja et ta saab litsentsitasu kõnealuses kontsernis arendatud immateriaalse vara eest, ei ole iseenesest piisav järeldamaks, et litsentsitasu maksjale on tehtud maksusoodustus ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, ega tõenda seega tingimata, et litsentsitasu maksjale on antud riigiabi.

280 Vastab tõele, et käesolevas asjas oli LuxSCSi erinev olukord maksustamisel Luksemburgis (LuxSCS oli Luksemburgis „maksustamise seisukohast läbipaistev“) ja Ameerika Ühendriikides (LuxSCS oli Ameerika Ühendriikides „maksustamise seisukohast läbipaistmatu“) tingitud „hübriidasümmeetriast“, st Luksemburgis ja Ameerika Ühendriikides maksumaksja kindlakstegemist reguleerivate maksuõigusnormide erinevusest.

281 Ent nagu komisjon ise märkis kohtuasjas T-816/17 esitatud kostja vastuse punkti 13 juurde kuuluvas joonealuses märkuses nr 16, ei ole selle asümmeetria (kasumi maksustamata jätmine) tagajärjed vaidlustatud otsuse esemeks. Käesolevas hagimenetluses ei ole asjakohane küsimus seega mitte see, kas LuxSCS on asutatud puhtalt maksustamisega seotud põhjustel, ega ka see, kas tema saadud tulu maksustati tõepoolest Ameerika Ühendriikides tema osanike tuluna, vaid küsimus, kas LuxOpCo maksis litsentsitasu, mille suurus oli ülehinnatud, ning kas seetõttu vähendati kunstlikult LuxOpCo tasu ja seega tema maksustatavat summat.

282 Neljandaks ei sea eespool punktis 269 mainitud järeldust kahtluse alla väide, mille komisjon esitas kohtuistungil ja mille kohaselt LuxSCS oli „fiktiivne“ äriühing, isegi kui see väide oleks tõendatud.

283 Sellega seoses tuleb tõdeda, et LuxSCS oli õiguslikult olemas ning komisjon ei ole seda kahtluse alla seadnud. LuxSCS oli asutatud Luksemburgis ja ta oli kantud Luksemburgi Suurhertsogiriigi äriregistrisse Luksemburgi äriühinguna.

284 Eespool toodut arvestades tuleb märkida, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 555 sisalduv järeldus, et „LuxSCSi tasu“ esimene koostisosa oleks pidanud seisnema „sisseostulepingu ja kulude jagamise lepinguga seotud siirdekulude (ehk sisseostukulude ja kulude jagamise lepingust tulenevate kulude) kandmises“, on ekslik, kuna selline litsentsitasu ei vasta turupõhisele tulemusele. Sellest veast tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel piisab samuti, et asuda seisukohale, et komisjoni põhijäreldusega eelise kohta ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses ei saa nõustuda. Siiski tuleb jätkata poolte argumentide analüüsimist järgmiselt.

– *LuxSCSi tasu teine koostisosa (säilitamiskulud)*

285 Mis puudutab LuxSCSi tasu teist koostisosa (vt punkt 254 eespool), siis on Luksemburgi Suurhertsogiriik seisukohal, et vaidlustatud otsuse põhjenduses 555 sisalduv hinnang ehk seisukoht, et „LuxSCSile [tuleks maksta] tasu marginaaliga, mis lisatakse kulubaasile, mis hõlmab üksnes […] immateriaalse vara seadusliku omandi säilitamiseks väljast sisse ostetud teenustega seoses tekkinud kulusid“, on ekslik. Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab sellega seoses, et komisjon eksis, kui ta määras siirdehindade foorumi aruande põhjal „reaalturuväärtusele vastavaks“ marginaaliks 5% väliskuludest. Täpsemalt on Luksemburgi Suurhertsogiriigi sõnul 5% marginaal, mida peetakse „reaalturuväärtusele vastavaks“ marginaaliks, meelevaldne, nagu seda on ka kokkuvõtlik analüüs, millel see marginaal põhineb. Siirdehindade foorumi aruanne põhineb omakorda liikmesriikide maksuhaldurite täheldatud praktika analüüsil, mitte analüüsil selle kohta, milline on LIR artikli 164 lõiget 3 käsitlev Luksemburgi praktika. Arvestamata asjaolu, et sellel ei ole Luksemburgi õiguses mingit väärtust ja et see võeti vastu pärast vaidlusalust eelotsust ning seega ei olnud see nimetatud otsuse vastuvõtmise ajal kättesaadav, viitab siirdehindade foorumi aruanne kontsernisiseste tehingute raames täheldatud marginaalidele ning seega ei saa seda kasutada reaalturuväärtusele vastava marginaali – st vabal turul valitsevatele tingimustele vastava marginaali – kindlaksmääramise alusena.

286 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

287 Ta rõhutab, et LuxOpCo poolt LuxSCSile tasumisele kuuluva litsentsitasu teine koostisosa moodustab sellest väga väikese osa, mistõttu ei mõjuta see tegelikult LuxSCSi „tasu“, mille komisjon välja arvutas. Tema sõnul ei olnud käesoleval juhul vaja teha tõelist siirdehindade analüüsi ega teha kindlaks, milline oleks pidanud olema LuxOpCo tasu täpne suurus. Siirdehindade foorumi aruannet võib seevastu kasutada „turvasadamana“ ja see võimaldab kindlaks määrata väikese väärtusega kontsernisiseste tehingute summa, mille puhul oleks tõelise siirdehindade analüüsi läbiviimine liiga kulukas ja tüütu. Luksemburgi Suurhertsogiriik kuulub ühisesse siirdehindade foorumisse ja siirdehindade foorumi aruanne põhineb ka Luksemburgi praktikal. Kuigi siirdehindade foorumi aruandes tuvastatud marginaale on täheldatud kontsernisiseste tehingute puhul, on komisjoni arvates tegemist marginaalidega, mida maksuhaldurid üldiselt aktsepteerivad, kuna need peegeldavad ettevõtjate kasumlikkust turutingimustes. Lõpuks märgib komisjon, et kuigi siirdehindade foorumi aruanne pärineb 2010. aastast, põhineb see ajavahemikku 1999–2007 puudutavatel andmetel, ning lisab, et neid andmeid võib kasutada, kuna vaidlusalust eelotsust rakendati alles alates 2006. aastast.

288 Kõigepealt, nagu on märgitud eespool punktis 254, vastab komisjoni arvutatud LuxSCSi „tasu“ teine koostisosa kuludele, mida võib nimetada „säilitamiskuludeks“, millele lisandub 5%. Komisjon lähtus 5% tootlusest siirdehindade foorumi aruande alusel, kuna tegemist on tootluse määraga, mida siirdehindade puhul kõige sagedamini täheldatakse ja mis puudutab väikese lisandväärtusega kontsernisiseste teenuste osutamist.

289 Nagu väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, on komisjoni lähenemisviis mitmes mõttes problemaatiline.

290 Kõigepealt tunnistas komisjon ise vaidlustatud otsuse põhjenduses 557, et LuxSCSile tema immateriaalse vara omandi säilimisega seotud ülesannete eest makstava tasu hindamiseks puuduvad võrreldavad andmed.

291 Vastavalt OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktile 3.26 tuleb tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel „netomarginaal, mille maksumaksja on saanud kontrollitud tehingult […], teoreetiliselt kindlaks määrata lähtuvalt netomarginaalist, mida sama maksumaksja saab võrreldavatelt vabal turul tehtavatelt tehingutelt“. Võrreldavate andmete puudumine oleks pidanud kaasa tooma selle, et komisjon ei oleks LuxSCSile kohaldanud tehingupõhist tootluse meetodit.

292 Vastab tõele, et komisjoni lähenemisviis, mis seisnes siirdehindade foorumi aruande kasutamises selle asemel, et teha omaenda võrreldavusuuringud ning oma analüüs turul esinevate võrreldavate netomarginaalide kohta, ei ole vastuolus tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamise reeglitega, nagu need tulenevad OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonist. Nimelt esiteks, nagu nähtub eelkõige nende suuniste punktidest 3.29 ja 3.30, on üldteada, et on keeruline leida piisavalt täpset teavet vabal turul esinevate netomarginaalide ja parameetrite kohta, mida sageli kasutatakse vabal turul kasumi näitajatena. Teiseks ei ole sel eesmärgil kasutatud teabeallikate vormil ja laadil iseenesest mingit tähtsust. Kui on olemas avaldatud dokument, mis käsitleb teatud majandustegevuse valdkonnas täheldatud kasuminäitajaid või netomarginaale, võib seda dokumenti üldjuhul kasutada, ilma et seejuures peaks tingimata olema tegemist „turvasadamaga“, millele viitab komisjon oma argumendis, mida on mainitud eespool punktis 287.

293 Siiski saab sellise aruande kasutamisega nõustuda üksnes siis, kui selles sisalduvad andmed on asjakohased ja usaldusväärsed. Täpsemalt on vähim, mida selliselt aruandelt saab nõuda, see, et selles sisalduvad andmed puudutaksid kontrollitud tehinguga võrreldavaid tehinguid ning ülesandeid, mis on võrreldavad kontrollitud üksuse omadega, mistõttu võrdlus oleks tõesti usaldusväärne.

294 Käesolevas asjas tuleb tõdeda, et marginaal, mille komisjon siirdehindade foorumi aruande alusel valis, vastab marginaalile, mida selle aruande koostajate hinnangul üldiselt kasutatakse teatud „väikese lisandväärtusega kontsernisiseste teenuste“ puhul. LuxSCS aga selliseid teenuseid ei osutanud. Immateriaalse vara omandi säilitamisega seotud ülesandeid ei saa nimelt samastada kontsernisisese teenusega, millel on „väike lisandväärtus“. Sellest järeldub, et kuigi üldjuhul ei tekita siirdehindade foorumi aruande kasutamine metodoloogilisi probleeme, ei olnud selles aruandes sisalduvatel andmetel siiski mingit seost LuxSCSi ülesannetega käesolevas asjas käsitletava kontrollitud tehingu raames, see tähendab seoses litsentsilepinguga.

295 Arvestades eespool punktides 257–292 esitatud kaalutlusi, tuleb nõustuda Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni argumentidega, milles nad väidavad, et komisjon tegi LuxSCSi funktsionaalses analüüsis vigu, mis mõjutasid tema järeldust seoses LuxSCSi valimisega tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel kontrollitavaks pooleks. Komisjon tegi vea ka käesolevas asjas käsitletavale kontrollitud tehingule kohaldatava asjakohase netomarginaali kindlaksmääramisel.

3) Järeldus põhijärelduse kohta

296 Neid erinevaid kaalutlusi arvestades tuleb nõustuda Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni argumentidega, millega nad vaidlustavad põhijärelduse eelise kohta. Esiteks leidis komisjon ekslikult, et LuxSCS tuleb valida kontrollitavaks pooleks. Teiseks on komisjoni poolt „LuxSCSi tasu“ arvutamisel, mis põhineb eeldusel, et LuxSCS pidi olema kontrollitav üksus, tehtud mitu viga ning seda ei saa pidada piisavalt usaldusväärseks ega selliseks, mis võimaldaks jõuda reaalturuväärtusele vastava tulemuseni. Kuna komisjoni kasutatud arvutusmeetod tuleb kõrvale jätta, ei saa see meetod olla aluseks komisjoni järeldusele, et litsentsitasu, mida LuxOpCo maksis LuxSCSile, oleks pidanud olema väiksem kui tasu, mida ta vaidlusaluse eelotsuse alusel käsitletavas ajavahemikus tegelikult sai. Eelise kohta tehtud põhijärelduses sisalduvad andmed ei võimalda seega tuvastada, et LuxOpCo maksukoormust vähendati kunstlikult litsentsitasu ülehindamise tõttu.

297 Järelikult tuleb kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teise osa esimese ja teise etteheitega ja kolmanda osaga ning kohtuasjas T-318/18 esitatud teise ja neljanda väitega, milles leitakse, et oma põhijärelduse tegemisel ei tõendanud komisjon eelise olemasolu, nõustuda, ilma et oleks vaja analüüsida teisi väiteid ja argumente, millega soovitakse põhijäreldus vaidlustada.

3. Väited ja argumendid, millega vaidlustatakse eelist puudutav täiendav põhjenduskäik

298 Kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teise osa kolmandas etteheites ja kohtuasjas T-318/18 esitatud viiendas väites vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vastu komisjoni täiendavale arutluskäigule, mis puudutab LuxOpCo-le maksusoodustuse tegemist.

299 Nende väidete üksikasjalikuks analüüsimiseks tuleb meenutada, et nagu on märgitud eespool punktides 65–68, tegi komisjon eelise olemasolu puudutavas täiendavas arutluskäigus kolm järeldust, mille kohaselt vaidlusaluse eelotsusega heaks kiidetud siirdehinna meetod põhineb kolmel vääral meetodivalikul.

300 Kõigepealt tuvastas komisjon oma esimeses täiendavas järelduses (vaidlustatud otsuse põhjendused 565–569) vea vaidlusaluse eelotsusega heaks kiidetud siirdehinna meetodi valimisel. Sellega seoses on oluline meelde tuletada, et pooled on ühel meelel selles, et 2003. aasta siirdehinnaaruandes kasutatud meetod vastas tegelikult tehingupõhisele tootluse meetodile. Vastupidi sellele, mis nähtub 2003. aasta siirdehinnaaruandest endast, ei valinud ega ka kohaldanud selle aruande koostajad aga jagatud kasumi meetodit. Amazon kinnitas oma vastustes kirjalikele küsimustele, et vaidlusaluses eelotsuses heaks kiidetud siirdehinna meetod seisnes esiteks LuxOpCo tasu arvutamises tehingupõhise tootluse meetodi alusel ja teiseks LuxSCSile kogu jääkkasumi omistamises, et tasuda talle immateriaalse vara eest. Lisaks mainis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 540, et 2003. aasta siirdehinnaaruande koostajad kasutasid tegelikult tehingupõhist tootluse meetodit, mitte jagatud kasumi meetodit jääkkasumi analüüsi vormis.

301 Oma esimese täiendava järelduse põhjendamiseks märkis komisjon, et isegi kui eeldada, et LuxSCS täitis tegelikult ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid – mida komisjon eitab –, ei saanud Luksemburgi maksuhaldurile olla teadmata, et LuxOpCo täitis samuti ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid seoses intellektuaalomandiga ja Amazoni kontserni äritegevusega Euroopas, mitte aga igapäevaseid haldusülesandeid. Seetõttu leidis komisjon, et vaidlusaluses eelotsuses kasutatud kindlaksmääramise meetod ei võimaldanud jõuda usaldusväärsele

tulemusele ja et jagatud kasumi meetod koos panuse analüüsiga oli sobivam. Komisjon leidis, et kui viimati nimetatud meetodit oleks kasutatud, oleks tasu ja järelikult ka LuxOpCo maksustatav tulu olnud suuremad.

302 Seejärel leidis komisjon teises täiendavas järelduses (vaidlustatud otsuse põhjendused 570–574), et vaidlusaluses eelotsuses heaks kiidetud kasumlikkuse näitaja valimine oli ekslik. Täpsemalt leidis ta, et isegi kui 2003. aasta siirdehinnaaruandes sisalduv funktsionaalne analüüs oleks õige, vähendas vaidlusalune eelotsus seeläbi, et selles nõustuti tegevuskulude, mitte kogukulude marginaaliga, sobimatult LuxOpCo maksustatavat tulu, andes talle seega majandusliku eelise.

303 Lõpuks leidis komisjon kolmandas täiendavas järelduses (vaidlustatud otsuse põhjendused 574–578), et igal juhul ei olnud LuxOpCo maksustatava summa kindlaksmääramiseks kohaldatud hindade määramise meetodis – nagu see oli vaidlusaluses eelotsuses heaks kiidetud – ülemmäära kohaldamine sobiv ega majanduslikult õigustatud. Komisjon asus seisukohale, et kuna selle tulemusel vähenes LuxOpCo maksustatav tulu 2006., 2007., 2011., 2012. ja 2013. maksustamisaastal, andis sellise ülemmäära lisamine sellele äriühingule majandusliku eelise.

304 Tuleb märkida, et kõik täiendavad järeldused, mis on esitatud vaidlustatud otsuse jaotistes 9.2.2.1–9.2.2.3, on üksteisest sõltumatud. Igaüks neist võib seega tõendada eelise olemasolu. Komisjon kinnitas nii oma vastustes kirjalikele küsimustele kui ka kohtuistungil, et iga täiendav järeldus kinnitab sõltumatult ja iseseisvalt eelise olemasolu tuvastamist.

a) Sissejuhatavad märkused kolme täiendava järelduse kohta

305 Vaidlustatud otsuse põhjenduses 564 täpsustas komisjon, et selle hinnangu eesmärk, mille ta andis jaos 9.2.2, mis käsitles täiendavaid järeldusi eelise kohta, ei olnud määrata LuxOpCo jaoks kindlaks „täpne“ reaalturuväärtusele vastav litsentsitasu, vaid tõendada, et vaidlusalune eelotsus andis LuxOpCo-le majandusliku eelise, kui sellega kiideti heaks väärad meetodivalikud, mis tõid kaasa tema maksustatava tulu vähenemise.

306 Lisaks sellele, mida on märgitud eespool punktides 123–126, tuleb 24. septembri 2019. aasta kohtuotsuse Madalmaad jt *vs.* komisjon (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) sisu silmas pidades selgitada, millise tasemega tõendamiskoormis lasub komisjonil, kui ta uurib riigiabi olemasolu sellise maksualase eelotsuse kontekstis nagu vaidlusalune eelotsus.

307 Kõigepealt täpsustas Üldkohus 24. septembri 2019. aasta kohtuotsuse Madalmaad jt *vs.* komisjon (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) punktis 152, et kui komisjon kohaldab reaalturuväärtuse põhimõtet selleks, et kontrollida, kas maksumeetme kohaldamise korral on integreeritud ettevõtja maksustataval kasumil (esimene võrdlustegur) turutingimustel saadud maksustatavale kasumile lähedane usaldusväärne väärtus (teine võrdlustegur), saab ta ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses eelise olemasolu tuvastada üksnes tingimusel, et erinevus kahe võrdlusteguri vahel on suurem kui kõnealuse lähedase tulemuse saamiseks kasutatud meetodi olemuslik veapiir.

308 Sellest tuleneb, et selleks, et tõendada, et maksualane eelotsus, mida kasutatakse ettevõtja tasu arvutamiseks, annab majandusliku eelise, peab komisjon tõendama, et see tasu erineb reaalturuväärtusele vastavast tulemusest sellisel määral, et seda ei saa pidada tasuks, mida oleks turul saadud konkurentsitingimustes.

309 Seejärel täpsustas Üldkohus 24. septembri 2019. aasta kohtuotsuse Madalmaad jt *vs.* komisjon (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) punktides 201 ja 211, et metodoloogiliste nõuete eiramine iseenesest ei too tingimata kaasa maksukoormuse vähenemist. Komisjon peab lisaks sellele näitama, et metodoloogilised vead, mille ta maksualases eelotsuses on tuvastanud, ei võimaldanud saavutada reaalturuväärtusele vastavale tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust, ning et nende tulemusel vähenes maksustatav kasum. Üldkohus järeldas seega, et üksnes vigade tuvastamine siirdehindade kindlaksmääramise meetodi valimisel või kohaldamisel ei ole põhimõtteliselt iseenesest piisav selleks, et tõendada eelise olemasolu ja sellest tulenevalt tuvastada ELTL artikli 107 tähenduses riigiabi andmine.

310 Sellega seoses tuleb märkida, et kuigi komisjoni ülesanne on konkreetselt tõendada, et metodoloogiline viga tõi kaasa maksualase eelotsuse saaja maksukoormuse vähenemise, ei välistanud Üldkohus, et teatud juhtudel on metodoloogiline viga selline, et see ei võimaldaks kuidagi saada reaalturuväärtusele vastavale tulemusele lähedast tulemust ja et see tooks tingimata kaasa selle tasu alahindamise, mida oleks saadud turutingimustel.

311 24. septembri 2019. aasta kohtuotsuse Madalmaad jt *vs.* komisjon (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) selline tõlgendus nähtub väljendi „põhimõtteliselt“ kasutamisest selle kohtuotsuse punktides 201 ja 211 ning punktis 212, milles on täpsustatud, et selles kohtuasjas ei esitanud komisjon ühtegi asjaolu, mille alusel oleks võinud – tegemata võrdlust tulemusega, mis oleks saadud tema väljapakutud meetodi kohaldamise korral – järeldada, et kõnealuses maksualases eelotsuses heaks kiidetud meetodi kasutamine andis tingimata liiga väikese tulemuse.

312 Arvestades eespool toodut ja seda, et vaidlustatud otsuses ei ole võrreldud ühelt poolt tulemust, mis oleks saadud komisjoni väljapakutud siirdehinna meetodi alusel, ja teiselt poolt vaidlusaluse eelotsuse alusel saadud tulemust, on vaidlustatud otsuse põhjenduses 564 esitatud komisjoni lähenemisviis, mille kohaselt ta piirdub siirdehindade analüüsimisel tehtud vigade tuvastamisega, põhimõtteliselt ebapiisav, et tuvastada, et LuxOpCo maksukoormus tõepoolest vähenes.

313 Siiski tuleb kontrollida, kas hoolimata vaidlustatud otsuse põhjenduses 564 esitatud kinnitusest sisaldab eelist puudutav komisjoni täiendav arutluskäik konkreetseid asjaolusid, mis võimaldavad kindlaks teha, et siirdehindade analüüsimisel tehtud vead, mille komisjon tuvastas, tõid kaasa LuxOpCo maksukoormuse tegeliku vähenemise.

b) Esimene täiendav järeldus eelise kohta

314 Kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teise osa kolmandas etteheites ja kohtuasjas T-318/18 esitatud viiendas väites vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vastu komisjoni esimesele täiendavale järeldusele, mis puudutab LuxOpCo-le tehtud maksusoodustuse olemasolu (vaidlustatud otsuse jagu 9.2.2.1). Sisuliselt vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vastu väitele, et komisjoni väljapakutud siirdehinna meetod, st jagatud kasumi meetod koos panuse analüüsiga, oli sobiv. Nad väidavad, et komisjon järeldas vääralt, et LuxOpCo täitis ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid. Luksemburgi Suurhertsogiriik rõhutab, et komisjon ei ole ka ise üritanud jagatud kasumi meetodit kohaldada.

315 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

316 Komisjoni arvates on vaidlustatud otsuses õigesti välja toodud ebasobivad meetodivalikud seoses vaidlusaluses eelotsuses heaks kiidetud siirdehindade kindlaksmääramise meetodiga. Ta on seisukohal, et isegi kui LuxSCSi võiks pidada seoses immateriaalse varaga ainulaadseid ja

väärtuslikke ülesandeid täitvaks, oleks see nii ka LuxOpCo puhul, mistõttu jagatud kasumi meetodil põhinev siirdehindade kindlaksmääramine oleks sobivam siirdehindade meetod ja tooks kaasa LuxOpCo tasu, mis oleks suurem kui see, mida kinnitati vaidlusaluse eelotsusega.

317 Käesolevas asjas tuleb tõdeda, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 565–568 märkis komisjon sisuliselt, et isegi kui nõustuda seisukohaga, et LuxSCS täitis seoses immateriaalse varaga ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid, oleks asjaolu, et ka LuxOpCo-l olid sellised funktsioonid, tähendanud, et käesolevas asjas oleks tulnud jagatud kasumi meetodit panuse analüüsi vormis eelistada tehingupõhisele tootluse meetodile.

318 Sellega seoses on oluline täpsustada kahte erinevat asja.

319 Esiteks märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 565, et LuxOpCo ei täitnud käsitletavas ajavahemikus kaugeltki „igapäevaseid“ haldusülesandeid, vaid täitis seoses immateriaalse varaga tervet rida ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid ning tegeles Amazoni kontserni äritegevusega Euroopas.

320 Selles kontekstis tuleb ka rõhutada, et komisjon ei ole tuvastanud, et LuxOpCo teatud ülesandeid, mis olid kindlaks tehtud tema enda funktsionaalses analüüsis, oleks võinud pidada igapäevaseks või rutiinseks, ega seda, et hoolimata nende rutiinsusest oleks selliste ülesannete eest tulnud maksta täiendavat tasu.

321 Teiseks järeldas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 568, et käesolevas asjas oleks panuse analüüsi kohaldamine toonud kaasa LuxOpCo tasu kõikide tema ülesannete ning kõikide tema varade ja riskide eest, nagu neid on analüüsitud vaidlustatud otsuse jaos 9.2.1.2, ning seega suurema tasu kui see, mida kinnitati vaidlusaluses eelotsuses. Nii leidis komisjon, et asjaolu, et vaidlusaluses eelotsuses kiideti heaks tehingupõhine tootluse meetod, tõi kaasa LuxOpCo maksustatava tulu vähenemise võrreldes äriühingutega, kelle maksustatav kasum peegeldab turul läbi räägitud hindu. Täpsemalt, nagu nähtub vaidlustatud otsuse põhjendusest 566, ei olnud komisjoni arvates sobilik kiita heaks siirdehindade kindlaksmääramise meetodit, mis nägi ette, et LuxSCSile määratakse kogu LuxOpCo jääkkasum, mis ületab [*konfidentsiaalne*] tema tegevuskuludest.

322 Lisaks nähtub Üldkohtu kirjalikele küsimustele komisjoni antud vastuste punktist 45, et tema arvates oli LuxOpCo tasu „tingimata“ suurem jagatud kasumi meetodi panuse analüüsi vormis kohaldamise korral, kuna see meetod võimaldas tasustada LuxOpCo-d ainulaadsete ja väärtuslike ülesannete eest.

323 Etteheiteid, millega Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vaidlevad vastu esimesele täiendavale järeldusele, tuleb analüüsida eespool punktides 316–322 esitatud kaalutluste alusel.

324 Nagu nähtub eespool punktist 314, esitavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon kolm etteheidet, millega nad soovivad vastu vaielda esiteks väitele, et LuxOpCo täitis ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid, teiseks järeldusele, et vaidlusaluse eelotsusega kiideti ekslikult heaks tehingupõhise tootluse meetodi kasutamine ja käesolevas asjas tuli kasutada jagatud kasumi meetodit panuse analüüsi vormis, ning kolmandaks järeldusele, et jagatud kasumi meetodi panuse analüüsi vormis kasutamine oleks „tingimata“ kaasa toonud suurema tasu.

1) LuxOpCo poolt „ainulaadsete ja väärtuslike“ ülesannete täitmine

325 Ennekõike tuleb märkida, et esimene täiendav järeldus viitab sõnaselgelt vaidlustatud otsuse jagudele 9.2.1.2.1, 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 ja 9.2.1.4, milles komisjon viis ise läbi LuxOpCo funktsionaalse analüüsi, ja tugineb otseselt nendes jagudes sisalduvatele järeldustele.

326 Vaidlustatud otsuse jagudes 9.2.1.2.1, 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 ja 9.2.1.2.4 tehtud järeldusi ning järeldust, et LuxOpCo täitis ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid, on käsitletud kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teise osa kolmandas etteheites ning kohtuasjas T-318/18 esitatud viiendas väites, milles on viidatud teisele ja kolmandale väitele, millega vaidlustatakse LuxOpCo funktsionaalne analüüs, mille komisjon tegi.

327 Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni kõiki argumente, millega soovitakse vaidlustada komisjoni tehtud LuxOpCo funktsionaalse analüüsi põhjendatust, ning järeldust, et LuxOpCo täitis ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid, tuleb analüüsida koos.

328 Kõigepealt märgivad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, et LuxOpCo-l ei olnud märkimisväärseid funktsioone seoses immateriaalse vara arendamise, täiustamise, haldamise ja kasutamisega Euroopas, vaid ta tegeles üksnes ettevõtte käitamisega. Nimelt toimus immateriaalse vara arendamine, haldamine ja täiustamine peamiselt Ameerika Ühendriikides.

329 Seejärel väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon sisuliselt, et LuxOpCo ülesanded seoses Amazoni kontserni äritegevusega Euroopas kujutasid endast rutiinset, mitte ainulaadset ja väärtuslikku panust, kuna need põhinesid suuresti immateriaalsel varal, mille LuxSCS oli kättesaadavaks teinud. LuxOpCo ülesanded seoses Amazoni kontserni äritegevusega Euroopas piirdusid seega haldusülesannetega.

330 Lõpuks väidab Amazon seoses LuxOpCo vara ja riskidega, et LuxOpCo äritegevusega seotud riske haldas ja maandas tehnoloogia.

331 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

332 Kõigepealt väidab ta sisuliselt, et LuxOpCo täitis Euroopa sidusettevõtjate abil kõiki ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid, mis on seotud immateriaalse vara kolme koostisosaga, nimelt tehnoloogia, kliendiandmete ja turundusega.

333 Seejärel väidab ta, et „inimfunktsioone“ ei asendatud tehnoloogiaga ei hindade kindlaksmääramisel, Amazoni kontserni suhetes müüjate ja klientidega, laovarude haldamisel ega laovarusid puudutavate otsuste tegemisel. Komisjon väidab, et asjaolu, et LuxOpCo kasutas oma ülesannete täitmisel immateriaalset vara, ei tähenda, et neid ei saanud pidada ainulaadseteks ja väärtuslikeks.

334 Lõpuks, mis puudutab LuxOpCo kasutatud varasid ja kantud riske, siis märgib komisjon esiteks, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ei kritiseerinud otseselt neid kahte asjaolu puudutavaid vaidlustatud otsuse põhjendusi, ning teiseks vaidleb ta vastu Amazoni argumendile, mille kohaselt võimaldas tehnoloogia hallata LuxOpCo riske, ilma et oleks olnud vaja vähimatki inimsekkumist.

335 Kõigepealt tuleb rõhutada, et selle küsimuse analüüsimine, kas LuxOpCo täitis tegelikult „ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid“, nagu väidab komisjon, või üksnes „rutiinseid ülesandeid“, nagu väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, peab toimuma lähtuvalt eespool punktis 227 käsitletud mõistetest. Kuigi mõistet „ainulaadsed ja väärtuslikud ülesanded“ ei ole OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonis sõnaselgelt selgitatud, on sellega vastuolus mõiste „rutiinsed ülesanded“, mis on funktsioonid, mida on lihtne hinnata. Nagu on märgitud eespool punktis 228, viitab mõiste „ainulaadne ülesanne“ olukorrale, kus teatud ülesandele ei leidu võrreldavat. Mõiste „väärtuslik ülesanne“ puudutab eelkõige asjaolu, et kõnealune ülesanne võimaldab saada suurt tulu.

336 Lisaks tuleb märkida, et mis puudutab seda, et komisjon tugines LuxOpCo funktsionaalses analüüsis peamiselt LuxOpCo töötajate avaldustele, mis tulenevad United States Tax Courtis (Ameerika Ühendriikide föderaalne maksukohus) toimunud kohtumenetlusest (edaspidi „Amazoni töötajate ütlused“), siis väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik kohtuasjas T-816/17 esitatud hagiavalduses, et need ütlused pärinevad 2014. aastast ja puudutavad Amazoni kontserni tegevust ajavahemikus 2005–2014, mistõttu ei saanud need Luksemburgi ametiasutustele vaidlusaluse eelotsuse tegemise ajal mingil juhul teada olla.

337 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et see Luksemburgi Suurhertsogiriigi argument võtab vastupidise seisukoha võrreldes sellega, millele ta tugines oma vastustes Üldkohtu kirjalikele küsimustele. Seoses võimalusega võtta arvesse Ameerika Ühendriikide föderaalse maksukohtu arvamust ja 2017. aasta siirdehinnaaruannet kinnitas ta nimelt, et selleks, et teha kindlaks, kas LuxOpCo sai eelise, on vaja uurida, milline oleks olnud maks, mida ta oleks pidanud tasuma vaidlusaluse eelotsuse puudumise korral, mis tingimata tähendab, et arvesse tuleb võtta vaidlusaluse eelotsuse tegemisest hilisemat teavet.

338 Üldkohus leidis 24. septembri 2019. aasta kohtuotsuses Madalmaad jt *vs.* komisjon (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punktid 247 ja 250) tõepoolest, et vaidlustatud otsuse esemeks olev eelkokkulepe hindade kohta pidi olema tehtud selle sõlmimise aja konteksti arvestades. Üldkohus tugines selles järelduses siiski asjaolule, et selles kohtuasjas oli meede, millele komisjon vastu vaidles, üksnes eelkokkulepe hindade kohta.

339 Käesoleval juhul tuleb tõdeda, et vaidlustatud otsuse esemeks olev Luksemburgi ametiasutuste meede ei ole mitte ainult vaidlusalune eelotsus, mis võeti vastu 2003. aastal ja mida seejärel pikendati 2004. ja 2010. aastal, vaid ka hilisem sellel eelotsusel põhineva LuxOpCo iga-aastase deklaratsiooni heakskiitmine, mistõttu oli teave LuxOpCo tegeliku olukorra kohta käsitletavas ajavahemikus tingimata maksuhaldurile kättesaadav, kui ta võttis vastu maksualase eelotsuse esemeks olevad meetmed.

340 Sellest järeldub, et käesoleva juhtumi asjaoludel ei saa komisjonile ette heita, et ta tugines oma analüüsis Amazoni töötajate ütlustele. Seega tuleb neid asjaolusid arvesse võtta, et hinnata Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni etteheiteid LuxOpCo funktsionaalse analüüsi kohta.

i) Ülesanded, mida LuxOpCo täitis seoses immateriaalse varaga (vaidlustatud otsuse jagu 9.2.1.2.1 ja põhjendused 449–472)

341 Üldiselt on pooled eriarvamusel küsimuses, kas LuxOpCo täitis seoses immateriaalse varaga „ainulaadseid ja väärtuslikke“ ülesandeid. Komisjoni sõnul oli see nii, kuna LuxOpCo oli vastutav tehnoloogia kohandamise eest Euroopa turu eripäradele, kliendiandmete arendamise ja turundusega seotud vara puudutava tegevuse eest.

342 Vaidlustatud otsuse jaos 9.2.1.2.1 asus komisjon seisukohale, et litsentsilepingu alusel oli LuxOpCo ülesanne täita seoses immateriaalse varaga „ainulaadseid ja väärtuslikke“ ülesandeid. Need funktsioonid hõlmasid tema sõnul intellektuaalomandi arendamist, täiustamist ja haldamist üldiselt, aga ka immateriaalse vara kõigi kolme koostisosa tasandil – milleks on tehnoloogia, kliendiandmed ja registreeritud kaubamärk – sõltumatute Euroopa tehnoloogiliste ja kaubanduslike uuenduste, kliendiandmete loomise ja haldamise ning registreeritud kaubamärgi arendamise ja säilitamise teel. Seega komisjoni sõnul ei piirdunud LuxOpCo sisuliselt üksnes tehnoloogia kasutamisega Euroopa veebisaitide haldamiseks, vaid aitas aktiivselt kaasa selle arendamisele, täiustamisele ja haldamisele käsitletavas ajavahemikus (vaidlustatud otsuse põhjendused 449, 450 ja 465).

343 Esiteks märkis komisjon, et LuxOpCo-l oli immateriaalse vara suhtes ainuõiguslik ja tühistamatu litsents ja seega õigus jätkata selle immateriaalse vara arendamist, täiustamist, hooldamist ja kaitsmist, kuigi LuxSCS jäi endiselt LuxOpCo loodud tuletatud teoste omanikuks (vaidlustatud otsuse põhjendus 450).

344 Teiseks tuvastas komisjon, et üldiselt aitas LuxOpCo kaasa immateriaalse vara arendamisele, hooldamisele ja haldamisele „EU IP Steering Committee“ (juhtkomitee, mis tegeleb intellektuaalomandiga liidus) kaudu (vaidlustatud otsuse põhjendused 452–455). Komisjoni sõnul oli EU IP Steering Committee foorum, mille raames LuxOpCo ja ASE juhid, kes vastutasid äritegevuse ja tehnoloogia eest, kohtusid, et arutada ja anda soovitusi meetmete kohta seoses immateriaalse varaga Euroopas, nii nagu Amazoni kontserni juristid need meetmed neile välja pakkusid. Seejärel tegid nimetatud komiteesse kuulunud LuxOpCo ja ASE esindajad kui otsustusõigusega juhid, kes vastutasid Amazoni kontserni tegevuse eest jaemüügi ja teenuste osutamise alal Euroopas, reaalsed otsused immateriaalse vara arendamise, täiustamise, haldamise ja kasutamise kohta (vaidlustatud otsuse põhjendused 452–455).

345 Kolmandaks märkis komisjon, et LuxOpCo aitas kaasa tehnoloogia arendamisele (vaidlustatud otsuse põhjendused 466–472). Ta märkis, et tõepoolest oli tehnoloogia, mille LuxSCS tegi LuxOpCo-le kättesaadavaks, „Amazon USi olemasolev tehnoloogia“, mida „arendati pidevalt Ameerika Ühendriikides“ (vaidlustatud otsuse põhjendused 456 ja 461). Siiski tuli tema sõnul kohandada Ameerika Ühendriikides kasutatava Amazoni tarkvara mitut funktsiooni Euroopas kasutuselevõtuks. Eelkõige märkis komisjon, et Amazoni kontserni äritegevuse tõrgeteta toimumiseks Euroopas arendas, täiustas ja haldas LuxOpCo käsitletavas ajavahemikus seda Ameerika tehnoloogiat oma tütarettevõtjate toetusel (vaidlustatud otsuse põhjendused 456–460). LuxOpCo ja tema Euroopa sidusettevõtjad arendasid lisaks spetsiaalselt olulist tehnoloogiat, mis oli mõeldud kasutamiseks Euroopa tegevuses jaemüügi ja teenuste osutamise alal. Seda liiki tehnoloogia näide oli „European Fulfilment Network“ (Euroopa turustusvõrk, EFN) – tehnoloogia, mis võimaldas erinevates liikmesriikides asuvad Amazoni kontserni laovarud ühendada ja tellimuste töötlemise Euroopa keskused omavahel siduda, mistõttu tänu sellele vahendile said kõikide liidu riikide kliendid osta tooteid Amazoni kontserni mis tahes riigisiseselt veebisaidilt Euroopas (vaidlustatud otsuse põhjendused 462 ja 463).

346 Neljandaks, mis puudutab kliendiandmeid, siis tuvastas komisjon, et isegi kui Euroopa veebisaitide kliendiandmed olid LuxSCSi seaduslik omand, täitis LuxOpCo aktiivseid ja kriitilise tähtsusega funktsioone seoses nende andmete arendamise, täiustamise, haldamise ja kasutamisega käsitletavas ajavahemikus (vaidlustatud otsuse põhjendused 466–468). Ta märkis selle kohta, et LuxOpCo kogus aktiivselt neid andmeid LuxSCSile osutatava teenusena ning pidi tagama nende andmete hooldamise ja andmekaitse valdkonnas kohaldatavate õigusnormide järgimise.

347 Viiendaks, mis puudutab „registreeritud kaubamärki“ (põhjendused 469–470), st Amazoni kaubamärke, siis märkis komisjon nende taotlemise kohta liidus, et kuigi see kaubamärk on hästi äratuntav ja tugev kaubamärgi ülemaailmne tuntus on klientide ligimeelitamisel oluline eelis, oli selle tootemargi väärtus teisejärgulise tähtsusega Amazoni kontserni tegevuse kolme samba, nimelt tootevaliku, hinna ja kasutusmugavuse (edaspidi „kolm sammast“) tõhusal rakendamisel Euroopas. Arvestades asjaolu, et Amazoni kontserni kaubamärk ja maine tuginesid tugevalt LuxOpCo ja Euroopa sidusettevõtjate poolt klientidele väga rahuldava teenuse pidevale osutamisele, tuleb komisjoni arvates järeldada, et tegelikult tekkis kaubamärgi Amazon väärtus Euroopas LuxOpCo ja Euroopa sidusettevõtjate, mitte LuxSCSi tasandil (vaidlustatud otsuse põhjendused 469 ja 470). Lisaks tagasid turundustegevuse LuxOpCo ja Euroopa äriühingud kohaliku oskusteabe alusel (vaidlustatud otsuse põhjendus 472).

348 Kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vaidlevad vastu komisjoni analüüsi kõigile viiele punktile, tuleb iga küsimust puudutavaid argumente eraldi analüüsida.

349 Enne sellise analüüsi tegemist tuleb kõigepealt märkida, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon ei vaidle vastu sellele, et LuxOpCo täitis teatavaid immateriaalse vara ja eelkõige tehnoloogia arendamisega seotud ülesandeid, vaid vaidlevad vastu üksnes sellele, et LuxOpCo-l oli oluline roll immateriaalse vara arendamises ja et ta täitis seega seoses kõnealuse varaga ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid.

350 Nimelt möönavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon oma menetlusdokumentides, et LuxOpCo täitis arendusülesandeid, mida nad nimetavad „minimaalseteks“, või et tal oli ka roll immateriaalse vara väärtuse loomisel, kuid see oli siiski „teisejärguline“.

351 Sellest tuleneb seega, et isegi Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni sõnul täitis LuxOpCo tõesti immateriaalse vara arendamisega seotud ülesandeid, olgugi et need olid teisejärgulised.

– *LuxOpCo-le antud litsentsi laad (vaidlustatud otsuse põhjendus 450)*

352 Nagu juba eespool punktis 343 märgitud, rõhutas komisjon selleks, et tõendada, kui olulised olid LuxOpCo ülesanded seoses immateriaalse vara arendamisega, vaidlustatud otsuse põhjenduses 450 asjaolu, et LuxOpCo-l oli „õigus immateriaalse vara edasiseks arendamiseks, täiustamiseks, säilitamiseks […] kogu selle kasutuskestusel“. Selles kontekstis väitis komisjon kohtuasjas T-816/17 esitatud kostja vastuse punktis 100, et LuxOpCo-l oli „ainuõigus jätkata Amazoni immateriaalse vara arendamist, täiustamist ja hooldamist“.

353 Mõistet „ainuõiguslik“ kasutati litsentsilepingu punktis 2.1 selleks, et kirjeldada LuxOpCo-le antud litsentsi, mis hõlmas igal juhul vaid Euroopa territooriumi. Punkti 2.1 alapunkt a on sõnastatud järgmiselt:

„Intellektuaalomandile ainuõigusliku litsentsi andmine

[LuxSCS] annab [LuxOpCo-le] kõigi intellektuaalomandi õiguste alusel, mis [LuxSCSil] on [LuxSCSi] intellektuaalomandile, olenemata sellest, kas need on olemas praegu või tulevikus, tühistamatu ainuõiguse ja litsentsi [LuxSCSi] intellektuaalomandile [litsentsilepingu] kehtivuse ajaks […]“.

354 LuxSCSi ja Ameerika üksuste vahelisi lepingulisi kokkuleppeid arvestades tuleb siiski tõdeda, et tegelikult ei olnud LuxOpCo ainus üksus, kellel oli õigus immateriaalset vara täiustada ja arendada.

355 Õigused, mis olid LuxOpCo-l litsentsilepingu kohaselt seoses immateriaalse vara arendamisega, ei saanud nimelt kindlasti olla ainuõiguslikud, kuna kulude jagamise lepingu teistel pooltel ehk ATI-l ja A 9-l säilis õigus tehnoloogiat arendada, täiustada ja kasutada. Seda, et kulude jagamise lepingu teistel pooltel ehk ATI-l ja A 9-l säilis õigus tehnoloogiat arendada ja täiustada, ei eita ka komisjon.

356 Sellega seoses väärib meeldetuletamist, et õigused, mille LuxOpCo sai litsentsilepingu alusel, ei piirdunud selle lepingu sõlmimise ajal olemas olnud immateriaalse varaga, vaid hõlmasid ka kogu tulevikus tekkivat immateriaalset vara, mis loodi pidevate arendamiseks, hooldamiseks ja täiustamiseks tehtud jõupingutuste tulemusel Ameerika üksuste ATI ja A 9 juhtimisel. See tõendab, et LuxOpCo ei olnud ainus üksus, kellel oli õigus litsentsilepinguga hõlmatud immateriaalset vara arendada ja täiustada.

357 Komisjon möönab muu hulgas, et see vara, mis anti LuxSCSile 1. jaanuaril 2005 sisseostulepingu alusel üle, „asendati järk-järgult“ immateriaalse varaga, mida hiljem arendati ja täiustati käsitletavas ajavahemikus kulude jagamise lepingu alusel. Ta tunnistab ka, et LuxSCSile kuuluva tehnoloogia, mille suhtes anti LuxOpCo-le litsents, arendasid välja Ameerika üksused, eelkõige ATI ja A 9.

358 Eespool toodust tuleneb seega, et komisjon asus ekslikult seisukohale, et LuxOpCo-l oli ainuõigus jätkata immateriaalse vara arendamist. Sellest tõdemusest ei piisa siiski selleks, et lükata ümber komisjoni arutluskäik, mille kohaselt LuxOpCo täitis märkimisväärseid või lausa ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid seoses immateriaalse vara arendamisega. See, et LuxOpCo-l ei olnud ainuõigust kasutada immateriaalset vara, nimelt ei toeta ega lükka ümber komisjoni väidet, et LuxOpCo täitis seoses immateriaalse vara arendamisega ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid.

– *EU IP Steering Committee (vaidlustatud otsuse põhjendused 452–455)*

359 Sisuliselt vaidlevad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vastu sellele, et EU IP Steering Committee'l oli selline roll, nagu komisjon talle omistas (eespool punkt 344). Nende sõnul ei teinud see komitee otsuseid immateriaalse vara arendamise ega täiustamise kohta. Pealegi, lisaks sellele, et enamik selles komitees osalejatest pärines Ameerika töötajate hulgast, tegid EU IP Steering Committee otsuseid tegelikult Amazoni kontserni töötajad Ameerika Ühendriikides ja täpsemalt intellektuaalomandi eest vastutav asepresident.

360 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

361 Komisjon märkis vaidlustatud otsuse põhjendustes 452 ja 453, et EU IP Steering Committee loodi eesmärgiga anda tehnilisi ja ärialaseid suuniseid seoses intellektuaalomandi arendamise ja kasutuselevõtuga Euroopas. Komisjon märkis, et „EU Policies and Procedures Manualist“ (liidu poliitika ja menetluste käsiraamat) nähtub esiteks, et see komitee tuli kokku eelkõige selleks, et vaadata läbi Amazoni intellektuaalomandi portfelli ja ettevõtja äristrateegiat, niivõrd kuivõrd see oli seotud intellektuaalomandi arendamise ja kasutuselevõtuga. Teiseks koosnes komitee muu hulgas liidu jaoks loodud talituste asepresidendist, liidu õigusdirektorist (LuxOpCo töötaja), Amazoni kontserni nõustajast intellektuaalomandi valdkonnas ja Euroopa tegevuse eest vastutavast asepresidendist.

362 Seejärel leidis komisjon, et asjaolu, et komitee oli üksnes nõuandev organ, nagu Amazon haldusmenetluses selgitas, ei tähenda siiski, et selle soovitused ei mõjutanud immateriaalse vara arendamist, hooldamist ja haldamist. Ta märkis, et tegelikult tuli EU IP Steering Committee kokku selleks, et esiteks anda taotluste kohta soovitusi immateriaalse vara kaitsmiseks (ning seeläbi LuxSCSi ja LuxOpCo vahelisest litsentsilepingust tulenevate LuxOpCo ainuõiguste kaitsmiseks), teiseks vaadata üle Euroopas seoses immateriaalse varaga toimuvate kohtumenetluste seis ja kolmandaks koolitada Euroopa töötajaid tehnoloogia ja muu immateriaalse vara kasutamise alal (vaidlustatud otsuse põhjendus 454).

363 Lõpuks järeldas komisjon intellektuaalomandi eest vastutava, Ameerika Ühendriikides töötava asepresidendi ütluste põhjal, et EU IP Steering Committee oli foorum, kus LuxOpCo juhid kohtusid, et arutada immateriaalset vara puudutavaid meetmeid, mille Amazoni kontserni juristid välja pakkusid, ja et reaalsed otsused immateriaalse vara arendamise, täiustamise, haldamise ja kasutamise kohta tegid seejärel komiteesse kuulunud LuxOpCo ja ASE esindajad kui otsustusõigusega juhid, kes vastutasid Amazoni kontserni tegevuse eest jaemüügi ja teenuste osutamise alal Euroopas (vaidlustatud otsuse põhjendus 455).

364 Vaidlustatud otsuse põhjendusi 452–455 analüüsides tuleb tõdeda, et komisjon ei tõendanud vaidlustatud otsuses, et EU IP Steering Committee tegi märkimisväärseid otsuseid immateriaalse vara arendamise või täiustamise kohta.

365 Kõigepealt möönis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 452 ja 453, et EU IP Steering Committee roll oli piiratud, kuna see piirdus „tehniliste ja ärialaste suuniste“ andmisega ja „abiga“ LuxSCSile kuulunud intellektuaalomandi arendamist puudutavate strateegiliste otsuste tegemisel või kolmandate isikutega mitme litsentsilepingu sõlmimisel.

366 Lisaks nähtub Amazoni kontserni liidu poliitika ja menetluste käsiraamatust, et EU IP Steering Committee'l ei olnud otsustusõigust kui sellist, vaid see oli üksnes organ, mille eesmärk oli aidata kaasa intellektuaalomandi arendamisele ja kasutuselevõtule Euroopas. Seda möönis kaudselt ka komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 454, kui ta mainis selle komitee „soovituste“ „mõju“ immateriaalse vara arendamisele, hooldamisele ja haldamisele.

367 Seejärel nähtub vaidlustatud otsuse põhjendusest 454 (vt eespool punkt 362) ja intellektuaalomandi eest vastutava, Ameerika Ühendriikides töötava asepresidendi ütlustest, millele on viidatud selle otsuse põhjenduses 455, et praktikas piirdus EU IP Steering Committee immateriaalset vara puudutavate õiguste kaitsmise ja säilitamisega seotud küsimuste läbivaatamisega ning et immateriaalse vara arendamise või täiustamise küsimust kui sellist ei arutatud.

368 Lõpuks, kuivõrd EU IP Steering Committee võis olla foorum, kus arutati immateriaalse vara täiustamise ja arendamise küsimusi, tuleb tõdeda, et immateriaalse vara arendamise kohta ei teinud otsuseid mitte see komitee, vaid üldjuhul Amazoni kontserni töötajad Ameerika Ühendriikides ja täpsemalt intellektuaalomandi eest vastutav asepresident. Komisjon ei ole Luksemburgi Suurhertsogiriigi sellele väitele vastu vaielnud.

369 Mis puudutab lisaks nimetatud komitee koosseisu, siis vastupidi sellele, mida väidab komisjon oma menetlusdokumentides, osalesid Ameerika üksuste juhtivtöötajad ja eelkõige Amazon USi intellektuaalomandi eest vastutav asepresident EU IP Steering Committee's ja isegi juhtisid selle koosolekuid.

370 Eespool toodust tuleneb, et komisjoni järeldused EU IP Steering Committee kohta ei võimalda toetada vaidlustatud otsuse punktis 455 tehtud järeldust, et otsuseid immateriaalse vara arendamise ja täiustamise kohta võtsid vastu sellesse komiteesse kuuluvad LuxOpCo ja ASE töötajad kui otsustusõigusega juhid, kes vastutasid Amazoni kontserni tegevuse eest jaemüügi ja teenuste osutamise alal Euroopas.

371 Kõige enam on komisjon suutnud tõendada, et LuxOpCo täitis immateriaalse vara haldamise ja kaitsmisega seotud ülesandeid ning et LuxOpCo töötajad otsustasid EU IP Steering Committee's arutatud soovituste alusel sobivate meetmete üle, milleks oli näiteks patenditaotluse esitamine.

372 Eespool toodust nähtub, et komisjoni väited EU IP Steering Committee kohta ei ole piisavad, et tõendada, et LuxOpCo täitis immateriaalse vara arendamise ülesandeid, mida võiks pidada „ainulaadseks ja väärtuslikuks".

– *LuxOpCo funktsioonid, mis on seotud tehnoloogia arendamisega*

373 Komisjon märkis vaidlustatud otsuse põhjenduses 449, et LuxOpCo funktsioonid hõlmasid tehnoloogia arendamist, täiustamist ja haldamist.

374 Selle väite toetuseks märkis ta kõigepealt vaidlustatud otsuse põhjenduses 456 sisuliselt, et Ameerika Ühendriikides arendatud tehnoloogiat ei saanud Euroopas sellisena kasutada ja et Euroopa spetsiifiliste vajaduste rahuldamiseks oli vaja kohandusi. Ta selgitas, et Amazoni kontserni äritegevuse arendamine Euroopas nõudis spetsiifilist tehnoloogiat (teistsugune tarkvara, kohalikud kohandused).

375 Seejärel rõhutas komisjon, et LuxOpCo-l olid uurimis- ja arendustegevuse jaoks vajalikud tehnoloogiavahendid. Ta märkis muu hulgas, et ligikaudu 60 inimest täitsid tehnoloogiaalaseid ülesandeid, „kohalikuks muutmise" ja tõlkimise meeskond täitis Euroopa veebisaitide kohalikele eelistustele vastavaks kohandamise ülesandeid, kümmekond lisainimest võeti tööle kui „Technical Program Managerid" (tehnilise programmi juht), kelle ülesanne oli väljendada tehnilise kirjeldusena tehnoloogiavajadusi, mille olid tuvastanud jaemüügiga tegelevad kohalikud meeskonnad. Komisjoni sõnul võimaldas just see protsess tehnoloogiat vastavalt kohalikule turule pidevalt arendada ja kohandada.

376 Sellega seoses möönis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 461, et LuxOpCo-s tuvastatud tehnilised ressursid olid piiratud. Ta rõhutas siiski, et tegelikult tulenes tehnoloogia ainulaadne väärtus kohalikust oskusteabest, ettevõtja uute vajaduste määratlemisest ja nende muutmisest tarkvaraprojektiks, mitte kodeerimisest kui sellisest.

377 Lõpuks märkis komisjon, et LuxOpCo aitas samuti kaasa kataloogide, tõlketehnoloogia ja kohalike kohanduste väljatöötamisele. Neid ülesandeid täitsid Euroopa sidusettevõtjate endised meeskonnad või uued tööle võetud töötajad. Lisaks mainis ta, et Euroopa sidusettevõtjatel oli samuti oluline roll uute spetsiifiliste tehnoloogiate arendamisel Euroopa riigisiseste turgude jaoks.

378 Komisjon lisas, et eelkõige aitasid LuxOpCo ja Euroopa sidusettevõtjad kaasa EFNi arendamisele. See tehnoloogia vastas Euroopa tegevuse spetsiifilisele vajadusele, võimaldades Euroopa klientidel osta tooteid Amazoni kontserni mis tahes Euroopa veebisaidilt.

379 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon väidavad, et LuxOpCo ei täitnud ühtegi olulist funktsiooni tehnoloogiaga seotud immateriaalse vara arendamisel, täiustamisel ega hooldamisel. Nad vaidlevad eelkõige vastu komisjoni väidetele, mille kohaselt oli LuxOpCo-l väga oluline roll EFNi arendamisel, ning väidavad, et kuigi see tehnoloogia on Euroopale eriomane, arendati seda Ameerika Ühendriikides ja et LuxOpCo ei osalenud ei selle kavandamisel ega loomisel.

380 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu ja jääb vaidlustatud otsuse põhjendustes 456–465 esitatud seisukoha juurde, nagu seda on kirjeldatud eespool punktides 373–378.

381 Kõigepealt tuleb tõdeda, et vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni väidetele ei kinnitanud komisjon vaidlustatud otsuses, et LuxOpCo oli peamine tehnoloogia arendaja, olgu siis maailma või üksnes Euroopa tasandil, vaid nagu on vaidlustatud otsuse põhjendustes 449 ja 465 märgitud, aitas LuxOpCo käsitletavas ajavahemikus aktiivselt kaasa tehnoloogia arendamisele, täiustamisele ja haldamisele. Komisjon ei vaidle vastu ka sellele, et tehnoloogiat arendati pidevalt Ameerika Ühendriikides.

382 Sellega seoses vastab tõele, et nagu väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, arendasid tehnoloogiavahendeid peamiselt Ameerika üksused ja need tehti Euroopa tegevuste jaoks kättesaadavaks alles nende lõplikul kujul. Erinevate Euroopa veebisaitide kasutatud tarkvara oli pealegi ühine.

383 Esiteks nähtub toimikust, et põhiosa otsustest, mis puudutasid immateriaalse vara arendamist ja arendatavate projektide prioriteetide järjekorda seadmist, sh Euroopale eriomast tehnoloogiat, tehti Ameerika Ühendriikides.

384 Teiseks on selge, et kõige suurem arv tehnoloogia arendamisesse panustanud tehnikuid ja insenere oli Ameerika Ühendriikides. Lausa [*konfidentsiaalne*] Amazoni kontserni töötajat aitasid kaasa immateriaalse vara arendamisele, sealhulgas enam kui [*konfidentsiaalne*] töötajat töötasid käsitletavas ajavahemikus Ameerika Ühendriikides tehnoloogiaga seotud töökohtadel. Komisjon neid andmeid ei eita. Lisaks nähtub toimiku materjalidest ja eelkõige Amazoni kontserni töötajate erinevatest ütlustest, et Ameerika kesktalitused ja tehnikud tegelesid Euroopa turu jaoks spetsiifiliste vahendite arendamisega.

385 Edasi, mis puudutab LuxOpCo panust seoses tehnoloogia arendamisega, siis tuleb esile tuua järgmised asjaolud.

386 Esimesena tuvastas komisjon õigesti, et kohati oli vaja kohandusi tehnoloogia rakendamiseks Euroopas.

387 Nimelt, kuigi – nagu väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon – ärimudel ja selle aluseks olev tehnoloogia on Ameerika Ühendriikides samad nagu Euroopas, nähtub Amazoni kontserni töötajate erinevatest ütlustest, mille pooled on edastanud, ja eelkõige rahvusvahelise jaekaubanduse eest vastutava, Ameerika Ühendriikides töötava asepresidendi-direktori ütlustest, et Euroopa turu eripära tõttu võrreldes Ameerika turuga ei saanud Ameerika Ühendriikides arendatud tehnoloogiat Euroopa veebisaitidel alati sellisena kasutada. Seega, lisaks EFNile, mis on Amazoni kontserni Euroopa tegevuse jaoks spetsiaalselt arendatud tehnoloogia, oli vaja teha kohandusi või „kohalikuks muutmisi“. Toimiku materjalidest nähtub, et need kohandused hõlmasid muu hulgas tõlkimiseks tehtud pingutusi [*konfidentsiaalne*].

388 Teisena nähtub Amazoni kontserni töötajate ütlustest, et kuigi suur osa tehnoloogia kohandamisest Euroopa turule toimus Ameerika Ühendriikides, eelkõige kui tegemist oli tarkvaratöödega, aitas LuxOpCo teataval määral kohandamisele kaasa.

389 Nimelt, nagu kinnitab ka Amazon kohtuasjas T-318/18 esitatud hagiavalduses, töötas käsitletava ajavahemiku lõpus kõige enam ligi 60 inimest tehnoloogiaga seotud töökohtadel Luksemburgis.

390 Sellega seoses nähtub toimiku materjalidest ja eelkõige rahvusvahelise jaekaubanduse eest vastutava, Ameerika Ühendriikides töötava asepresidendi-direktori ja endise Euroopas kolmandatele isikutele mõeldud programmide (sh MarketPlace) eest vastutaja ütlustest, et hiljemalt alates 2006. aasta ümberkorraldusele järgnenud aastast hakkas LuxOpCo omaenda tehnikuid kasutama. Täpsemalt töötas LuxOpCo-s käsitletavas ajavahemikus tarkvaraarendajaid (*software developers*), kes aitasid kaasa Euroopa tegevuste jaoks mõeldud spetsiifiliste programmide arendamisele ja tegelesid kohalike kohanduste tegemisega.

391 Samamoodi nähtub endise Euroopas kolmandatele isikutele mõeldud programmide (sh MarketPlace) eest vastutaja ütlustest, et [*konfidentsiaalne*].

392 Selles kontekstis tuleb kohalikuks muutmise ja tõlkimise meeskonna kohta, mille komisjon tõi esile vaidlustatud otsuse põhjenduses 459, tõdeda, et toimiku materjalidest nähtub, et selle meeskonna ülesanne oli kohandada Euroopa veebisaite ja eelkõige neid tõlkida ning et meeskond aitas kaasa tarkvara arendamisele. Nimelt nähtub Amazoni kontserni töötajate ütlustest [*konfidentsiaalne*]. Isegi kui nendel tegevustel ja viimati nimetatud tehnoloogial oli LuxOpCo äritegevuses oluline roll, oli neil siiski väike osa võrreldes ülejäänud tehnoloogiaga, mida Ameerika Ühendriikides arendati.

393 Edasi, mis puudutab kataloogi arendamise tegevust, mille komisjon tõi esile vaidlustatud otsuse põhjenduses 456, siis tuleb tõdeda, et nagu Amazon ja Luksemburgi Suurhertsogiriik väidavad, ei hõlmanud see tegevus kataloogi aluseks oleva tarkvara kavandamist, kuna see toimus Ameerika Ühendriikides. Kataloogiga seotud tegevused, mida arendati Luksemburgis, [*konfidentsiaalne*]. Kohalik töö kataloogi arendamisel [*konfidentsiaalne*].

394 Rahvusvahelise jaekaubanduse eest vastutava, Ameerika Ühendriikides töötava asepresidendi-direktori ütlustest nähtub, et [*konfidentsiaalne*]. Seega, kuigi LuxOpCo võis kataloogiga seotud tarkvara puudutavaid toiminguid teha, jäid need toimingud väga piiratuks võrreldes Amazoni kontserni kesktalituste tehtud arendustega.

395 Eespool toodust ilmneb, et LuxOpCo aitas tehnoloogia arendamisele kaasa teatud kohanduste tegemisega, mis olid peamiselt seotud tõlkimisega, ning ainult vähesel määral teatud tarkvara ja funktsioonide arendamisega. Lisaks sõltus põhiosa tehnoloogia Euroopa tegevusele kohandamise tööst suuresti Amazoni kontserni kesktalitustest. Sellest järeldub, et LuxOpCo panusel tehnoloogia arendamisse võis olla üksnes väike roll selle tehnoloogia väärtuse loomisel. Sellest tuleneb, et kuigi komisjon kinnitas vaidlustatud otsuse põhjenduses 461 õigesti, et Euroopas nõutud kohandused töötati välja kohalike turgude läheduses, oli ekslik omistada sellist tähtsust LuxOpCo panusele nimetatud kohandustesse ning teha sellest järeldus, et kõnealune panus oli ainulaadne ja väärtuslik.

396 Kolmandana, nagu märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 460–461, aitas LuxOpCo peale Luksemburgi meeskondade kohapealsete kohanduste kaasa ka tehnoloogia arendamisele seeläbi, et ta osales ettevõtja uute tehnoloogiliste vajaduste tuvastamise ja nende tarkvaraprojektideks muutmise protsessis.

397 Selleks olid LuxOpCo-l programmihaldurid (*technical program managers*), kelle ülesanne oli väljendada tehnilise kirjeldusena ärilisi vajadusi, et inseneril (*software developer*) oleks võimalik kodeerida (vt vaidlustatud otsuse põhjendus 460). Luksemburgi Suurhertsogiriik ei vaidle vastu ka sellele, et Euroopas vajalike vahendite ja kohanduste funktsionaalsed ja tehnilised kirjeldused töötati välja kohalike turgude läheduses.

398 Nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 461 sisuliselt rõhutas, oli äriliste vajaduste määratlemisel ja spetsifikatsioonide koostamisel tõepoolest oluline roll tehnoloogia arendamises. Toimiku materjalidest nähtub nimelt, et Amazoni kontserni tehnoloogia väärtus põhineb selle tehnoloogia suutlikkusel teenindada Amazoni kontserni kolme sammast, nimelt madalaid hindu, tootevalikut ja kasutusmugavust (vt eespool punkt 347), ja seega vastata klientide vajadustele. Seega seisneb Amazoni tehnoloogia väärtus teataval määral ka kohandamises kohalikele vajadustele ja eelkõige kohalike meeskondade suutlikkuses koostada spetsifikatsioone tehnoloogia kohandamiseks vastavalt tarbijate vajadustele.

399 Siiski tuleb märkida, nagu väidab Amazon, et Luksemburgis töötas ainult tosinkond programmihaldurit võrreldes [*konfidentsiaalne*] Ameerika Ühendriikides ja Luksemburgis töötanud isikutest [*konfidentsiaalne*] võeti tööle alles käsitletava ajavahemiku lõpus ([*konfidentsiaalne*]).

400 Lisaks, kuigi LuxOpCo tuvastas ettevõtja tehnoloogilised vajadused ja koostas nende vajadustega seotud spetsifikatsioonid, tegeleti tehnoloogia kavandamise ja loomisega Ameerika Ühendriikides. Vastupidi sellele, mida näib väitvat komisjon kohtuasjas T-318/18 esitatud kostja vastuse punktis 103, ei piirdunud Ameerika üksuste tegevus selles kontekstis lihtsalt kodeerimisega, vaid see hõlmas ka tõelist arendustegevust.

401 Lõpuks, nagu väidab Amazon, võtsid valdava osa tehnoloogia arendamisega seotud strateegilistest otsustest, sh Euroopa osas, vastu Ameerika üksused, mitte LuxOpCo.

402 Sellest tuleneb, et tehnoloogia arendamine ja täiustamine kliendikogemuse parandamiseks põhines peamiselt Ameerika Ühendriikides välja töötatud mudelil, mis on Euroopas ja Ameerika Ühendriikides sama, ja ainult vähesel määral tehnilistel kirjeldustel, mille võisid koostada kohalikud meeskonnad.

403 Eespool toodust ilmneb, et kuigi komisjon leidis õigesti, et LuxOpCo aitas kaasa immateriaalse vara arendamisele litsentsilepingu esemeks oleva tehnoloogia tasandil tehniliste spetsifikatsioonide väljatöötamise teel, jäi tema panus piiratuks. Lisaks, kuna enne 2006. aastat täitsid neid ülesandeid juba sidusühingud, tuleb tõdeda, nagu väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik kohtuasjas T-816/17 esitatud hagiavalduse punktis 109, et neid ülesandeid ei saa pidada ainulaadseks, vaid tegemist on igapäevaste ülesannetega.

404 Neljandana asus komisjon seisukohale, et LuxOpCo aitas kaasa EFNi arendamisele, mis oli Amazoni kontserni Euroopa tegevuse ainus täiesti eriomane tehnoloogia.

405 Nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 463 märkis, on EFN kombinatsioon tehnoloogilistest uuendustest, nagu uute funktsioonide sisseviimine ja logistika optimeerimine.

406 Vaidlust ei ole selles, et EFNil oli oluline roll äritegevuses jaemüügi ja teenuste osutamise alal Euroopas. Nagu märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 462 ja nagu Amazon ise möönis United States Tax Courtile (Ameerika Ühendriikide föderaalne maksukohus) esitatud kohtujärgses menetlusdokumendis, oli EFNi loomise eesmärk lahendada probleem, mis tekkis tellimuste töötlemise riigisiseste keskustega seotud veebisaitide paljususe tõttu. See tehnoloogia võimaldas tellimuste töötlemise Euroopa keskused omavahel siduda ja laovarud ühendada, andes seega kogu liidu klientidele võimaluse osta tooteid Amazoni mis tahes veebisaidilt Euroopas.

407 Amazoni töötajate ütlustest ja kohtujärgsest menetlusdokumendist, mille Amazon esitas United States Tax Courtile (Ameerika Ühendriikide föderaalne maksukohus), nähtub, et EFN oli määrava tähtsusega, et saaks alustada tegevust kahes uues Euroopa riigis, nimelt Hispaanias ja Itaalias.

408 Toimikust nähtub, et komisjonil oli tõepoolest õigus asuda seisukohale, et LuxOpCo oli EFNi arendamisse kaasatud (vt eespool punkt 404).

409 United States Tax Courtile (Ameerika Ühendriikide föderaalne maksukohus) esitatud kohtujärgses menetlusdokumendis märkis Amazon nimelt ise, et [*konfidentsiaalne*]. Sellest menetlusdokumendist ilmneb, et „AEHT“ (st Amazon Europe Holding Technology, mis vastab LuxSCSi ametlikule nimetusele) [*konfidentsiaalne*]. Sellega seoses tuleb rõhutada, et eespool punktis 14 mainitud Ameerika menetluses ei tehtud kontserni erinevate Luksemburgi üksuste vahel mingit vahet ning et selles menetluses kasutati mõistet „AEHT“ vahet tegemata LuxOpCo või LuxSCSi tähistamiseks. Mis puudutab aga EFNi arendamises osalemist, siis on selge, et Amazon viitas LuxOpCo-le, mitte LuxSCSile.

410 Seda järeldust kinnitavad ka Amazoni kontserni töötajate ütlused ja eelkõige rahvusvahelise jaekaubanduse eest vastutava, Ameerika Ühendriikides töötava asepresidendi-direktori ütlused, kes kinnitab, et Euroopa jaemüügitegevuse juht, kes töötas LuxOpCo juures, aitas toona aktiivselt kaasa EFNi väljatöötamisele ja mõtestamisele.

411 Siiski tuleb täpsustada, et oleks ekslik asuda seisukohale, et LuxOpCo võttis enda kanda kogu EFNi arendamise protsessi.

412 Esiteks nähtub toimikust, et Ameerika tegevuskohal oli EFNi projekti käivitamisel otsustav roll.

413 Teiseks, nagu väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik ning nagu nähtub Amazoni kontserni töötajate ütlustest ja Ameerika Ühendriikide föderaalse maksukohtu arvamusest, toimus EFNi arendamine Ameerika üksuste toetusel. Täpsemalt tegid EFNi aluseks oleva tarkvara arendamisega seotud töö ära kesksete meeskondade tehnikud eelkõige LuxOpCo meeskondade koostatud spetsifikatsioonide alusel. Lisaks ei vaidle komisjon vastu sellele, et korralduslikust vaatepunktist olid ka lao määratlused ja nõuded, millel see töövahend põhines, paika pandud Ameerika Ühendriikides.

414 Kuigi komisjon märkis vaidlustatud otsuse põhjenduses 462, et „EFN arendati välja Euroopas“ ilma muude täpsustusteta, ei jätnud komisjon Ameerika üksuste panust siiski täielikult tähelepanuta. Ta viitas eelkõige vaidlustatud otsuse joonealuses märkuses nr 481 ütlustele, mille kohaselt arendati tehnoloogiat Euroopas kesksete tehnoloogiameeskondade abil.

415 Eespool toodust tuleneb seega, et kuigi EFN tugines suuresti Ameerika Ühendriikides välja arendatud tehnoloogiale, aitas LuxOpCo samuti selle tehnoloogia arendamisele aktiivselt kaasa. Arvestades aga selle tehnoloogia tähtsust Amazoni kontserni Euroopa tegevuse laiendamise jaoks, ei teinud komisjon viga, kui ta analüüsis seda panust kui ainulaadset ja väärtuslikku. Isegi kui LuxSCS oli lõpuks selle tehnoloogia omanik, oli selle tehnoloogia arendamine siiski ka LuxOpCo pingutuste tulemus.

416 Eespool punktides 386–415 esitatud järeldustest nähtub seega, et peale EFNi, mille arendamises LuxOpCo aktiivselt osales, tehti kõige olulisemad tehnoloogia kohandused Ameerika Ühendriikides dialoogis Euroopa meeskondadega, kes sõnastasid oma vajadused, ja et lisaks võisid teatud väikseid kohandusi teha vahetult kohalikud meeskonnad.

417 Kõigist eespool toodud kaalutlustest tuleneb, et kuigi komisjon leidis õigesti, et kuna LuxOpCo osales EFNi arendamises, täitis ta seoses tehnoloogiaga ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid, liialdas ta ülejäänud osas LuxOpCo ülesannete tähtsusega seoses tehnoloogia arendamisega. Peale EFNi arendamise piirdusid LuxOpCo ülesanded nimelt peamiselt kohandamise ja tehniliste kirjelduste väljatöötamisega. Seega ei saa täies ulatuses nõustuda vaidlustatud otsuse põhjenduses 465 tehtud järeldusega ja eelkõige väitega, et LuxOpCo täiustas tehnoloogiat oluliselt.

418 Kuna see järeldus põhineb Amazoni töötajate ütlustel, ei ole vaja üksikasjalikult analüüsida Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni argumente, mille kohaselt komisjon kasutas tunnistajate ütlusi vääralt, eelkõige selleks, et öelda, et tehnoloogiat arendati Euroopas (eelkõige EFN), kuigi seda arendati Ameerika Ühendriikides. Nimelt, isegi kui komisjoni analüüsiga ei saa täies ulatuses nõustuda, ei sea komisjoni tehtud vead kahtluse alla järeldust, et LuxOpCo tõepoolest aitas kaasa immateriaalse vara ja eelkõige EFNi arendamisele.

– *Kliendiandmed (vaidlustatud otsuse põhjendused 466–468)*

419 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vaidlustavad komisjoni selle järelduse põhjendatuse, mille kohaselt täitis LuxOpCo aktiivseid ja kriitilise tähtsusega funktsioone seoses kliendiandmete arendamise, täiustamise ja haldamisega. Sisuliselt väidavad nad, et kliendiandmeid koguti automaatselt, kasutades Ameerika Ühendriikides välja arendatud tehnoloogiat, ilma et LuxOpCo töötajad oleksid sekkunud.

420 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

421 Kõigepealt tuleb märkida, et poolte vahel on vaidlus küsimuses, kas LuxOpCo aitas aktiivselt kaasa selle andmebaasi arendamisele, millesse on koondatud klientide kohta käiv teave, näiteks müügiajalugu. Seega tuleb kindlaks teha, kas kliendiandmete kogumine käsitletavas ajavahemikus ning nende kaitsmine on omistatavad LuxOpCo-le.

422 Esiteks on oluline märkida, et nagu komisjon vaidlustatud otsuse tabeliga 19 näitlikustas, suurenes käsitletavas ajavahemikus individuaalklientide arv aastas oluliselt, tõustes 17 miljonilt kliendilt 2006. aastal enam kui 60 miljoni kliendini 2014. aastal.

423 Teiseks tuleb sarnaselt komisjoniga tõdeda, et kliendiandmed on sellise elektroonilise kaubandusega tegeleva ettevõtja jaoks nagu Amazoni kontsern võtmetegur, eriti mis puudutab turundust. Teatavad vahendid, eelkõige soovituste andmise ja sarnasuste esiletoomise tehnoloogia kasutamine, sõltuvad nimelt kliendiandmetest. Kliendiandmed kujutavad endast seega ainulaadset ja väärtuslikku immateriaalset vara.

424 Kolmandaks on selge, et LuxOpCo on üksus, kes kogus kliendiandmeid, ning lisaks vastutab ta nende andmete suhtes kohaldatavate õigusnormide järgimise eest. Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon ei vaidle vastu vaidlustatud otsuse põhjenduses 468 esitatud väitele, mille kohaselt kogus LuxOpCo Euroopa veebisaitide klientide andmeid LuxSCSile osutatud teenusena.

425 Mõistagi on sarnaselt Amazoniga oluline märkida, et kliendiandmete kogumine oli automaatne ning LuxOpCo sai klientide andmeid koguda tehnoloogia abil, mida arendati Ameerika Ühendriikides ja mida LuxSCS pakkus LuxOpCo-le.

426 Nagu komisjon rõhutab kohtuasjas T-318/18 esitatud kostja vastuse punktis 107, aitas aga LuxOpCo aktiivselt kaasa kliendiandmete kogumisele, rakendades Amazoni kontserni strateegia kolme sammast (vt eespool punkt 347), mis võimaldasid meelitada kliente tema veebisaitidele ja veelgi enam kliendiandmeid koguda. Nimelt sõltub kliendiandmete kogumine tingimata Amazoni kontserni veebilehtede atraktiivsusest klientide jaoks. Euroopa veebisaitide külastatavuse ja seega kogutud kliendiandmete hulga suurenemine ise oli seotud eespool nimetatud kolme samba – st hinna, tootevaliku ja kasutusmugavuse – rakendamisega LuxOpCo poolt. Kuigi ei ole kahtlust, et Ameerika Ühendriikides välja töötatud tehnoloogial oli oluline roll nende kolme samba tõrgeteta rakendamisel, oli LuxOpCo-l siiski aktiivne ja kriitilise tähtsusega roll seoses uute kliendiandmete kogumisega ning ta aitas seega kaasa selle ainulaadse ja väärtusliku immateriaalse vara arendamisele.

427 Lisaks tuleb märkida, et komisjon leidis vaidlustatud otsuse põhjenduses 468 õigesti, et LuxOpCo pidi tagama kliendiandmete hooldamise ja andmekaitse valdkonnas kohaldatavate õigusnormide järgimise. Kuigi klientide andmebaasi kaitsmine on oluline tegevus ärimudeli jaoks, mis on seotud jaemüügi ja teenustega, mida pakutakse eelkõige lõpptarbijatele, ja seda põhjustel, mille komisjon esitas vaidlustatud otsuse põhjenduses 466, on siiski tegemist tavapärase tegevusega iga litsentsisaaja jaoks, kes töötab seda liiki andmebaasiga.

428 Eespool toodut arvestades tuleb nõustuda vaidlustatud otsuse põhjendustes 466–468 esitatud komisjoni järeldustega vähemalt selles osas, et LuxOpCo täitis käsitletavas ajavahemikus aktiivseid ja kriitilise tähtsusega funktsioone seoses kliendiandmete täiustamisega. Sellega seoses tuleb tõdeda, et kogudes kliendiandmeid, mille arv suurenes 2006. aastast 2014. aastani kolmekordseks, nagu nähtub eespool punktist 422, andis LuxOpCo oma panuse selle immateriaalse vara väärtusesse, mis kujutab endast ainulaadset ja väärtuslikku immateriaalset vara. LuxOpCo täitis seega ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid.

– *„Amazoni kaubamärk“ (vaidlustatud otsuse põhjendused 469–472)*

429 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon seavad kahtluse alla komisjoni väite, et Amazoni „kaubamärgi“ väärtus luuakse LuxOpCo ja Euroopa sidusettevõtjate tasandil.

430 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

431 Esiteks tuleb rõhutada, et nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 469 ja 471 kaudselt möönis, on Amazoni kaubamärk hästi äratuntav ja sellel on tugev ülemaailmne tuntus, mis on klientide ligimeelitamisel oluline eelis. Tuleb tõdeda, et see maine oli olemas juba enne LuxOpCo asutamist. Siiski tuleb nõustuda vaidlustatud otsuse põhjendustes 469 ja 470 esitatud komisjoni järeldusega, et tootemark ei ole Amazoni kontserni mudeli keskne element, kuna selle kontserni äristrateegia keskendub kolmele sambale (hind, kasutusmugavus, tootekataloog). Euroopas registreeritud kaubamärgi väärtus sõltub nimelt ka suutlikkusest pakkuda kvaliteetset

tootevalikut, soodsatest hindadest ja suurest kasutusmugavusest. Amazon rõhutab ka ise, et Amazoni kontserni turunduses kasutatava immateriaalse vara väärtus Euroopas sõltub klientide rahulolust.

432 Teiseks tuleb tõdeda, et nagu väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, on tehnoloogial oluline, kui mitte määrav roll Amazoni tootemargi arendamisel. Nimelt esiteks on tehnoloogia kolme samba rakendamisel keskse tähtsusega. Klientide rahulolu sõltub seega suuresti tehnoloogiast. Teiseks on tehnoloogial turunduses ülitähtis roll ja see võimaldab maksimeerida võimalust, et nimi „Amazon“ esineb potentsiaalsete klientide tehtavates otsingutes. On selge, et see tehnoloogia on välja arendatud Ameerika Ühendriikides.

433 Siiski ei piisa ainult tehnoloogiast kolme samba rakendamiseks. Nimelt rakendas neid ka LuxOpCo, kuna ta tegi Euroopas Amazoni kontserni äritegevuse jaoks vajalikke strateegilisi otsuseid.

434 Sellega seoses tuleb märkida, et tema kohtujärgsest menetlusdokumendist nähtub, et United States Tax Courti (Ameerika Ühendriikide föderaalne maksukohus) menetluses (vt eespool punkt 14) väitis Amazon sisuliselt, et [*konfidentsiaalne*].

435 Eelkõige kinnitas Amazon United States Tax Courtile (Ameerika Ühendriikide föderaalne maksukohus) esitatud kohtujärgses menetlusdokumendis, et [*konfidentsiaalne*], ja turunduses kasutatavat immateriaalset vara käsitlevas osas, et [*konfidentsiaalne*].

436 Oma arvamuses jõudis United States Tax Court (Ameerika Ühendriikide föderaalne maksukohus) järeldusele, et „AEHT“ vastutas üksnes turundusega seotud immateriaalse vara säilitamise ja arendamise eest ning et ta maksis kulude jagamise kaudu selle immateriaalse vara väärtuse säilitamiseks vajalike tehnoloogiliste paranduste eest. Tõsi küll, kohtujärgses menetlusdokumendis ja Ameerika Ühendriikide föderaalse maksukohtu arvamuses viitasid Amazon ja see kohus „AEHT-le“. Kuna eespool punktis 14 mainitud Ameerika menetluses ei tehtud kontserni erinevate Luksemburgi üksuste vahel mingit vahet ning selles menetluses kasutati mõistet „AEHT“ vahet tegemata LuxOpCo või LuxSCSi tähistamiseks, tuleb selles konkreetses kontekstis „AEHTst“ siiski aru saada nii, et see viitab LuxOpCo-le, mitte LuxSCSile. Nimelt nähtub toimikust, et LuxSCS ei täitnud selliseid ülesandeid.

437 Lisaks tuleb märkida, et ei Luksemburgi Suurhertsogiriik ega Amazon ei vaidle vastu vaidlustatud otsuse põhjenduses 472 esitatud väitele, mille kohaselt tagasid Euroopas Amazoni kontserni veebis turundamise LuxOpCo ja sidusühingud, tuginedes oma kohalikule oskusteabele.

438 Neil asjaoludel tuleb nentida, et kuigi vastab tõele, et Amazoni kaubamärgil oli Euroopas välja kujunenud maine juba enne LuxOpCo asutamist ja et sellele laienes Amazoni kontserni rahvusvaheline maine, tuleb asuda seisukohale, et komisjon tuvastas õigesti, et käsitletavas ajavahemikus toimus kaubamärgi väärtuse säilitamine ja arendamine vähemalt osaliselt LuxOpCo ja Euroopa üksuste tasandil.

439 Sellega seoses tuleb sarnaselt komisjoniga märkida, et Amazon oli Euroopa turule tulles tuntud kui raamatute ja meediaväljaannete müüja ning kohalikud meeskonnad pidid tegema märkimisväärseid pingutusi, et arendada kaubamärgi mainet seoses teiste kaubaliikidega.

440 Järelikult tuleb nõustuda vaidlustatud otsuse põhjendustes 469–472 esitatud komisjoni hinnangutega. Sellega seoses tuleb eespool punktides 433–438 tehtud järeldusi arvestades tõdeda, et LuxOpCo aitas kaasa kaubamärgi ja turundusega seotud vara väärtuse suurenemisele ning täitis seetõttu väärtuslikke ülesandeid. Seevastu ei võimalda miski asuda seisukohale, et need ülesanded olid ainulaadsed. Eespool toodut arvestades tuleb asuda seisukohale, et komisjon järeldas õigesti, et LuxOpCo aitas immateriaalse vara arendamisele kaasa selle kõigi kolme koostisosa puhul. Mis puudutab tehnoloogia arendamist, siis seisnes LuxOpCo panus kokkuvõtlikult peamiselt kohandamises ja tehniliste kirjelduste väljatöötamises. Seevastu võib LuxOpCo osalemise EFNi arendamises samastada ainulaadse ja väärtusliku ülesandega. Lisaks oli LuxOpCo-l oluline roll kliendiandmete kogumisel, eelkõige kolme samba rakendamisega, ning seega aitas ta aktiivselt kaasa selle ainulaadse ja väärtusliku vara arendamisele. Mis puudutab turundusega seotud vara, siis oli LuxOpCo-l oluline roll Amazoni kaubamärgi maine suurendamisel Euroopas ja ta täitis seega väärtuslikke ülesandeid. Toimikust ei nähtu siiski, et viimati nimetatud ülesandeid saaks pidada ainulaadseks.

441 Seega tuleb järeldada, et komisjon kinnitas vaidlustatud otsuse põhjendustes 414 ja 415 õigesti, et Luksemburgi ametiasutused oleksid pidanud arvesse võtma asjaolu, et LuxOpCo täitis seoses immateriaalse varaga ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid. Seevastu kõik LuxOpCo ülesanded seoses immateriaalse varaga ei olnud ainulaadsed ja väärtuslikud.

442 Sellega seoses tuleb tõdeda, et neid ülesandeid oleks tulnud arvesse võtta kui mitte vaidlusaluse eelotsuse tegemise ajal, siis vähemalt selle iga-aastase rakendamise ajal. Nimelt oleks tulnud arvesse võtta olukorra mis tahes muutust, mis hõlmab ka lisaülesannete täitmist.

ii) Ülesanded, mida LuxOpCo täitis seoses Amazoni kontserni tegevusega jaemüügi ja teenuste osutamise alal Euroopas (vaidlustatud otsuse jagu 9.2.1.2.2 ja põhjendused 473–499)

443 Mis puudutab ülesandeid, mida LuxOpCo täitis seoses Amazoni kontserni tegevusega jaemüügi ja teenuste osutamise alal Euroopas, siis tõi komisjon vaidlustatud otsuses sisuliselt esile asjaolu, et nii 2003. aasta siirdehinnaaruande kui ka faktiliste asjaolude kohaselt oli LuxOpCo-l Euroopa registrijärgse asukoha roll ja ta oli nende tegevuste eest vastutav ettevõtja. Seega oleks LuxOpCo pidanud tegema ja tegigi strateegilisi otsuseid Amazoni kontserni äritegevuse kohta Euroopas (vaidlustatud otsuse põhjendused 473–478).

444 Täpsemalt tuvastas komisjon, et LuxOpCo täitis käsitletavas ajavahemikus kõiki Amazoni kontserni veebipõhise jaemüügi ja veebipõhiste teenustega seotud strateegilisi ülesandeid ning et ta tegi kõik strateegilised otsused toodete ja hindade kindlaksmääramise kohta, tegeles müügiga ja tegutses tarbijate suhtes lepingupoolena. Seega kattis LuxOpCo vastavad kulud ning kandis müügi ja laovarudega seotud riske (vaidlustatud otsuse põhjendus 475).

445 Komisjon leidis seega, et LuxOpCo tegi täiesti sõltumatult kõik asjakohased otsused Amazoni kontserni strateegia kõigi kolme samba kohta Euroopas (vaidlustatud otsuse põhjendus 478).

446 Pooled on ühel meelel selles, et LuxOpCo tegeles internetis jaemüügi ja teenuste osutamisega. Samuti ei ole keegi vastu vaielnud asjaolule, et LuxOpCo täitis Amazoni kontserni Euroopa tegevuskoha funktsioone.

447 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vaidlevad siiski vastu asjaolule, et LuxOpCo täitis olulisi tegevusülesandeid. Nende sõnul põhines LuxOpCo tegevus suures osas Ameerika Ühendriikides välja arendatud tehnoloogial ning sarnanes Euroopa tegevuse juhtimise ülesannete või igapäevaste äri tugifunktsioonidega, millel oli väike lisandväärtus.

448 Täpsemalt väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, et inimeste täidetud ülesanded asendati Amazoni kontserni äritegevuses tehnoloogiaga ning et hinnad määrati kindlaks automaatselt. Nad lisavad, et oli võimatu, et inimesed kehtestaksid aktiivselt Amazoni kontserni veebisaitidel saadaolevate miljonite toodete hinna, et suhted müüjate ja klientidega olid peaaegu täielikult automatiseeritud, et tellimuste töötlemise keskustes olid laovarude asukoha kindlakstegemine ja ostetud kauba komplekteerimise järjekord tehnoloogiaga määratletud funktsioonid ning keskuste töötajad pidid üksnes järgima tehnoloogia antud juhiseid ning et otsused inventari kohta (ostuotsused, ladustamise koht jms) olid automaatsed ja töötajad pidid üksnes järgima tehnoloogia alusel antud juhiseid.

449 Seega tuleb analüüsida, kas komisjon leidis õigesti, et LuxOpCo täitis olulisi tegevusülesandeid ja tegi Amazoni kontserni strateegia kõigi kolme sambaga seoses strateegilisi otsuseid, mistõttu ei saa teda samastada ettevõtjaga, kes täidab lihtsalt haldusülesandeid.

– *Tootevalik (vaidlustatud otsuse põhjendused 479–489)*

450 Komisjon tõdes vaidlustatud otsuse põhjenduses 479, et võimalikult laia tootevaliku arendamine ja säilitamine oli ülitähtis Amazoni kontserni eduks Euroopas. Ta lisas, et otsus müüdavate tootekategooriate kohta tehti turgu puudutava oskusteabe põhjal. Seega nõudis see otsus inimese sekkumist, kuna ainult tehnoloogiast ei piisanud.

451 Täpsemalt märkis komisjon esiteks, et LuxOpCo võis tugineda suurele hulgale Euroopa sidusettevõtjate töötajatele, kes osalesid tootevaliku koostamisel Euroopas, ja laiendada saadaolevate uute tooteliikide valikut nende kohalikku turgu, kohalikke tooteid ja kohalikke kliente puudutavate teadmiste (st nende „kohaliku oskusteabe“) põhjal (vaidlustatud otsuse põhjendused 470–482). Teiseks oli LuxOpCo-l määrav roll kohalike ettevõtjate omandamisel, tarnijatega partnerluste loomisel ja kolmandatele isikutele mõeldud programmide loomisel MarketPlace'i arendamiseks (vaidlustatud otsuse põhjendused 483–489).

452 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon ei sea kahtluse alla vaidlustatud otsuse põhjenduses 483 sisalduvat üldist järeldust, et Amazon koostab oma tootevaliku nii, et ostab ära teised turul tegutsevad jaemüüjad, sõlmib partnerlusi tarnijatega ja loob kolmandatele isikutele mõeldud programme, nagu MarketPlace.

453 Lisaks nähtub endise Euroopas kolmandatele isikutele mõeldud programmide (sh MarketPlace) eest vastutaja ütlustest, et kohalike värbajate töö oli ülitähtis veebisaitidel uute toodete turuletoomise võimaldamiseks.

454 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon ei vaidle vastu ka asjaolule, et see oli just LuxOpCo, kes oma Euroopa sidusettevõtjate toetusel vastutas Amazoni kontserni sellise „üldise“ tegevuse eest, omandas teatud Euroopa jaemüügiettevõtjad, sõlmis Euroopa tarnijatega partnerlusi, määratledes strateegiad ja head tavad uute tooteliikide valimiseks ja turuletoomiseks, ning kehtestas isegi tarnijatele kohaldatavad lepingu tüüptingimused (vt vaidlustatud otsuse põhjendus 485).

455 Rahvusvahelise jaekaubanduse eest vastutava, Ameerika Ühendriikides töötava asepresidendi-direktori ütlustest ilmneb pealegi, et [*konfidentsiaalne*]. Seega, isegi kui LuxOpCo ei otsustanud täiesti iseseisvalt tootekategooriate üle, oli tal märkimisväärne roll uue tootekategooria turuletoomisel. Sellega seoses nähtub Euroopas jaemüügitegevuse endise juhi – kes töötas LuxOpCo-s – ütlustest, et uue tootekategooria turuletoomise raames oli see [*konfidentsiaalne*].

456 2006. aasta ümberkorraldus võimaldas seega Euroopa tegevuse autonoomsemat juhtimist.

457 Tuleb järeldada, et komisjon leidis õigesti, et LuxOpCo tegi olulisi tootevalikuga seotud otsuseid ning et ainult tehnoloogiast ei piisanud, et rakendada Euroopas Amazoni kontserni strateegia seda sammast.

– *Hinnad (vaidlustatud otsuse põhjendused 490–493)*

458 Hindade kohta kinnitas komisjon, et kuigi hindade kindlaksmääramine oli automaatne ja põhines algoritmi kasutamisel, oli tegemist vaid vahendiga, mis võimaldas rakendada teatavat hinnapoliitikat, mille määras Euroopas kindlaks LuxOpCo.

459 Täpsemalt märkis komisjon, et ilma Euroopa sidusettevõtjatelt saadud konkreetse sisendita, mis põhines kohalikku turgu puudutavatel teadmistel, ei oleks hinnastamisalgoritm tõhusalt toiminud. Euroopas tegeles sellega LuxOpCo oma Euroopa sidusettevõtjate toetusel.

460 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon vaidlevad nendele väidetele vastu. Nad väidavad eelkõige, et LuxOpCo äritegevus põhineb suuresti automatiseerimisel ja et LuxOpCo töötajate osalemine oli minimaalne, eriti mis puudutab hindu.

461 Kahtlemata ei ole kahtlust selles, et – nagu väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik – ilma tehnoloogiata oleks tegevus olnud palju väiksemahulisem.

462 Siiski tuleb tõdeda, et nagu nähtub vaidlustatud otsuse põhjendusest 168, kasutas Amazoni kontsern kuni 2009. aastani peamiselt manuaalset hinnastamist. Alles alates 2009. aastast määrati hinnad algoritmi alusel. Sellega seoses tuvastas komisjon seega õigesti, et algoritmist endast ei piisanud hindade kindlaksmääramisel ja et see võimaldas rakendada hinnapoliitikat, mille Euroopas määras kindlaks LuxOpCo (vt vaidlustatud otsuse põhjendus 490).

463 Kõigepealt, nagu märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 491, ei oleks hinnastamisalgoritm ilma LuxOpCo konkreetse sisendita, mis põhines Euroopa sidusettevõtjate kohalikku turgu puudutavatel teadmistel, tõhusalt toiminud.

464 Edasi, nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 492 tõdes, nähtub Amazoni kontserni liidu poliitika ja menetluste käsiraamatust, et hindade kindlaksmääramisega tegeles Luksemburgis komitee, mis vastutas liidus jaemüügi hinnakujunduse eest ja koosnes LuxOpCo juhtivtöötajatest. Sellel komiteel oli ainsana pädevus kehtestada hinnasuuniseid toodete puhul, mida Amazoni kontsern oma Euroopa veebisaitidel pakkus. LuxOpCo rolli hinnapoliitika kindlaksmääramisel kinnitavad ka LuxOpCo töötajate ütlused.

465 Lisaks ei ole vaidlust selles, et LuxOpCo juures töötas Euroopa hinnakujundaja, kes pidi hinnad heaks kiitma, eelkõige juhul, kui need erinesid algoritmiga määratud hindadest, ega ka selles, et üks meeskond pidi jälgima [*konfidentsiaalne*] ülemaailmsel tasemel. See Luksemburgis LuxOpCo juures tegutsev meeskond jälgis hindu [*konfidentsiaalne*] ja analüüsis maailma tasandil, sh Ameerika Ühendriikides pakutavaid hindu (vt vaidlustatud otsuse põhjendus 492).

466 Lõpuks ei sea Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon põhjendatult kahtluse alla asjaolu, et LuxOpCo pidi välja töötama terve eristrateegia tulu saamiseks ja oma konkurentidest eristumiseks. Sellega seoses kajastus LuxOpCo ja tema Euroopa sidusettevõtjate mõju hinnakujundust puudutavatele otsustele sooduskampaaniates, mis kehtisid teatud toodete suhtes, mida müüdi veebisaitidel liidus (vt vaidlustatud otsuse põhjendus 493). Vaidlust ei ole selles, et Saksamaal esimeste tegevusaastate jooksul oli veebisaidil „Amazon.de“ välja mõeldud isegi „madala hinna garantii“, et julgustada kliente andma hindade kohta tagasisidet vastutasuks nende ostudelt tehtava allahindluse eest, ning et Ühendkuningriigis muutsid teatud liiki hinnasoodustused, mis olid turul sagedased, nagu [*konfidentsiaalne*], konkureerimise [*konfidentsiaalne*] keerulisemaks [*konfidentsiaalne*]. Mis puudutab raamatute müüki Prantsusmaal ja Saksamaal, siis seadis LuxOpCo sisse tasuta kohaletoimetamise süsteemi. Tegemist on näidetega otsustest, millega määratakse hinnad kindlaks suhestatuna turul tegutsevate konkurentidega, ja seega jaemüüjale omastest strateegilistest otsustest.

467 Eespool toodut arvestades tuleb järeldada, et LuxOpCo tegi hindade kindlaksmääramisel strateegilisi otsuseid ja täitis seega olulisi ülesandeid. Kuigi vastab tõele, et hinnastamine sõltus Amazoni kontserni tehnoloogiast, oli LuxOpCo töötajate osalemine samuti ülioluline.

– *„Kasutusmugavus“ (vaidlustatud otsuse põhjendused 494–499)*

468 „Kasutusmugavuse“ kohta tõdes komisjon, et LuxOpCo ülesanne oli tagada Euroopas Amazoni kontserni jaemüügipakkumise ja „turuplatsi“ kasutusmugavus. Täpsemalt oli LuxOpCo-l „kohalikuks muutmise ja tõlkimise“ meeskond, mis pidi kontrollima ja kohandama masintõlget ning eelkõige võimaldama erinevate Euroopa kataloogide ühiskasutamist, et luua EFN ja hallata seda (vaidlustatud otsuse põhjendus 495). Oskusteave kohaliku logistika ja eelkõige toodete saatmise kohta oli LuxOpCo-l ja Euroopa sidusühingutel, kes seda teavet edasi arendasid (vaidlustatud otsuse põhjendus 496).

469 Komisjoni sõnul on tehnoloogia „kasutusmugavuse“, eelkõige Euroopa toodete kataloogide tõlkimise, kohaletoimetamise ja klienditeeninduse eeldus (vt vaidlustatud otsuse põhjendused 494–499). LuxOpCo töötajatel oli roll nii tootekataloogide kui ka kaupade tarnimise ja klienditeeninduse osas. Sellega seoses kuulus oskusteave LuxOpCo-le ja Euroopa sidusettevõtjatele (vt vaidlustatud otsuse põhjendus 496).

470 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon ei ole nendele asjaoludele põhjendatult vastu vaielnud ning nendega tuleb nõustuda.

471 Seega tuleneb eespool toodust, et LuxOpCo tegi strateegilisi otsuseid seoses Amazoni kontserni äritegevuse korraldamisega Euroopas ja oli seega peamine selle kontserni strateegia kolme samba rakendamise eest vastutaja selles geograafilises piirkonnas. Komisjon leidis seega õigesti, et hoolimata tehnoloogia tähtsusest oli ka LuxOpCo-l oluline roll jaemüügitegevuse ja müügikohtade käitamises ja laiendamises ning et ta täitis seega väärtuslikke ülesandeid. Toimikust ei nähtu siiski, et sellised ülesanded oleksid olnud ainulaadsed.

iii) LuxOpCo kasutatud vara (vaidlustatud otsuse põhjendused 500–505)

472 LuxOpCo kasutatud vara kohta märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 500, et LuxOpCo kasutas „olulisi varasid“ selleks, et täita otsuse jaos 9.2.1.2.1 (immateriaalse varaga seotud funktsioonid) ja jaos 9.2.1.2.2 (jaemüügitegevuse ja teenindusega seoses täidetud funktsioonid) kirjeldatud ülesandeid.

473 Esiteks tuvastas komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 501, et LuxOpCo omas ja haldas kogu tootevalikut (käsitletavas ajavahemikus oli laovaru [*konfidentsiaalne*] miljardi eurot väärtuses) ning talle kuulusid kõik ASE, AMEU ja Euroopa sidusühingute – keda ta rahastas – osad.

474 Teiseks kinnitas komisjon, et LuxOpCo kulustruktuur näitas, et olulisi varasid kasutati selleks, et katta immateriaalse vara arendamise ja täiustamise kulud tema ülesannete täitmisel (vaidlustatud otsuse põhjendus 502). Konkreetselt seoses taotletud kaubamärgiga kandis LuxOpCo suuri otseseid turunduskulusid (näiteks reklaamiga seotud kulud) (vaidlustatud otsuse põhjendused 503–504). Seetõttu leidis komisjon, et kuna LuxOpCo-le kulude hüvitamist ei ole tuvastatud, tuleb neid kulusid pidada reaalselt LuxOpCo kantuks.

475 Komisjon järeldas seega, et LuxOpCo kandis immateriaalse vara majandusliku kasutamise ning selle arendamise, täiustamise ja haldamise kulud. Komisjoni arvates ei saa ühtki neist kuludest pidada LuxSCSi nimel kantud kuluks (vaidlustatud otsuse põhjendus 505).

476 Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon ei vaidle nendele järeldustele põhjendatult vastu, välja arvatud osas, mis puudutab asjaolu, et LuxOpCo kandis immateriaalse vara arendamise, täiustamise ja haldamise kulud. Sellega seoses piisab viitest eespool punktile 235. Välja arvatud väide, et LuxOpCo kandis kulude jagamise lepingu ja sisseostulepinguga seotud kulud, tuleb nõustuda komisjoni hinnangutega vaidlustatud otsuse põhjendustes 500–505.

iv) LuxOpCo kantud riskid (vaidlustatud otsuse põhjendused 506–517)

477 LuxOpCo kantud riskide kohta leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 506–517, et see äriühing kandis nii LuxSCSiga sõlmitud lepingute tingimuste kohaselt kui ka faktiliselt esiteks immateriaalse vara arendamise, täiustamise ja haldamisega seotud riske. Teiseks kontrollis ja haldas LuxOpCo kõiki Amazoni kontserni Euroopa jaemüügitegevuse ja teenindusega seotud olulisi äri- ja ettevõtlusriske, sh krediidirisk, sissenõudmisrisk, laovarude risk, tururisk, kahjumirisk ning riskid, mis on seotud tõhusaks ja õigeaegseks toodete müümiseks ning teenuste osutamiseks suutelise tööjõu säilitamisega.

478 Komisjon lükkas seejärel tagasi Amazoni haldusmenetluses esitatud väite, et LuxOpCo tugines riskide haldamisel ja kandmisel suuresti tehnoloogiale (vaidlustatud otsuse põhjendused 506 ja 508).

479 Kõigepealt leidis komisjon, et isegi kui tehnoloogia võimaldas riske minimeerida, kandis LuxOpCo neid riske oma Euroopa asukoha ning jaemüügi- ja teenindustegevuse tõttu (vaidlustatud otsuse põhjendused 509 ja 510). Ta märkis, et kui LuxOpCo ka toetus äririskide haldamisel tehnoloogiale, siis tulenes see tema strateegilisest otsusest (vaidlustatud otsuse põhjendus 511).

480 Lisaks ei ole ei 2003. aasta siirdehinnaaruandes ega üheski teises dokumendis tõendatud, et strateegilisi, finants- ja tegevusriske, millega LuxOpCo pidi oma igapäevaste tehingute raames silmitsi seisma, oleks hallatud kontserni riskijuhtimispoliitikaga (vaidlustatud otsuse põhjendus 512). Vastupidi, selliseid riske nagu majandustegevuse kaotus hallati kohalikul tasandil, kusjuures LuxOpCo oli Euroopas peamine vastutaja (vaidlustatud otsuse põhjendused 513–515).

481 Poolte vahel ei ole üksmeelt küsimuses, milline üksus kandis tegelikult immateriaalse varaga seotud riske, ja täpsemalt küsimuses, kas LuxOpCo kasutas varasid, et katta intellektuaalomandi arendamisega seotud kulud. Lisaks võtsid Luksemburgi Suurhertsogiriigi sõnul osa komisjoni tuvastatud riskidest ja ülesannetest enda kanda Euroopa sidusühingud, mitte LuxOpCo.

482 Mis puudutab immateriaalse vara arendamise, täiustamise ja haldamisega seotud riske, siis vaidlustatud otsuse põhjenduses 507 komisjoni esitatu laadne väide, et LuxOpCo kandis neid riske nii LuxSCSiga sõlmitud lepingute tingimuste kohaselt kui ka faktiliselt, ei ole veenev.

483 Nagu Luksemburgi Suurhertsogiriik kohtuasjas T-816/17 esitatud hagiavalduse punktis 104 õigesti märkis, siis kuigi on tõsi, et litsentsilepingu alusel kandis LuxSCS teatud hulga äritegevusega seotud riske üle LuxOpCo-le, pidi LuxSCS, kes oli käsitletavas ajavahemikus immateriaalse vara kasutamise õiguse seaduslik omanik, ikkagi kandma immateriaalse varaga seotud riske, kuna ta pidi täitma sisseostulepingust ja kulude jagamise lepingust tulenenud kohustust maksta sisseostutasu ja kulude jagamise lepingust tulenevad kulud ATI-le ja A 9-le.

484 Komisjon ei ole sellele järeldusele põhjendatult vastu vaielnud. Mis puudutab LuxSCSi finantssuutlikkust kanda riske, kui need realiseeruvad, siis ei suutnud komisjon tõendada oma väidet, et LuxSCSil ei olnud olulist omakapitali. Mis puudutab LuxSCSi algkapitali, mille komisjon jättis vaidlustatud otsuse põhjenduses 445 asjakohatuse tõttu kõrvale, siis on selge, et vähemalt 2006. aastal suutis LuxSCS tänu oma kapitalile oma esimeste tegevusaastate kahjumi katta LuxOpCo sekkumiseta. Nii oli litsentsitasu, mida LuxOpCo maksis LuxSCSile 2006. aastal, oluliselt väiksem ostu- ja kulude jagamise maksetest, mille tegi LuxSCS.

485 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et LuxOpCo kandis kõige enam ühte osa immateriaalse vara olemasolu, arendamise, täiustamise ja haldamisega seotud riskidest.

486 Mis puudutab seevastu teisi riske, mida on käsitletud vaidlustatud otsuse põhjendustes 507–517, nimelt internetis jaemüügi ja teenuste osutamisega tegelemisele omaseid riske, siis ei vaidle Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon põhjendatult vastu sellele, et LuxOpCo kandis neid riske, nagu majandustegevuse kui sellise kaotuse risk (vt otsuse põhjendus 514) ning riskid seoses Euroopas müümata laovaru hoidmise, serverite majutamise ja kõnekeskuste ülalpidamise, ebatõenäoliselt laekuvate nõuete ja klientidega sõlmitud lepingute eiramise või täitmata jätmisega. Täpsemalt, kuigi Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon väidavad, et tehnoloogia võimaldas minimeerida LuxOpCo riske seoses äritegevusega ja eelkõige inventaririski, tuleb tõdeda, nagu märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 510, et tehnoloogia neid riske täielikult ei kõrvaldanud. Seega tuleb komisjoni väidetega nõustuda.

v) Järeldused LuxOpCo funktsionaalse analüüsi kohta

487 Eespool toodut arvestades tuleb tõdeda, et komisjoni tehtud LuxOpCo funktsionaalne analüüs ei ole tervikuna veenev.

488 Esiteks, arvestades teavet, mille komisjon vaidlustatud otsuse vastuvõtmiseks kogus ning mis on esitatud vaidlustatud otsuses ja millest osaga on eespool nõustutud, ei olnud välistatud, et võis asuda seisukohale, et LuxOpCo reaalselt täitis seoses immateriaalse varaga teatavaid ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid. See kehtib EFNi arendamise ja kliendiandmete kogumise kohta. Lisaks, mis puudutab turundusega seotud vara, siis kuigi LuxOpCo ülesanded olid väärtuslikud, ei ole tõendatud, et selliseid ülesandeid saaks pidada ainulaadseks.

489 Teiseks võib LuxOpCo kui internetis jaemüügiga tegeleva ja teenuseid osutava ettevõtja ülesannete analüüsiga valdavalt nõustuda. Vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni väidetele ei piirdunud LuxOpCo lihtsalt „haldusülesannete“ täitmisega, vaid tegutses internetis jaemüügiga tegeleva ettevõtjana ja kandis sellele tegevusele omaseid riske. Need funktsioonid olid tõepoolest „väärtuslikud“, sest need olid tegevused, mis võisid anda märkimisväärse panuse LuxOpCo käibesse ja seega Amazoni kontserni ärimudelisse. Neid ülesandeid ei saa siiski pidada ainulaadseks. Nimelt, mis puudutab Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni väidet, et ettevõtjat võib pidada rutiinseid ülesandeid täitvaks üksuseks (vastandina ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid täitvale üksusele), kui neid ülesandeid on lihtne hinnata (inglise keeles *benchmarked*) (vt eespool punkt 225), siis piisab tõdemisest, et aruanne [*konfidentsiaalne*], millele kohtuasja pooled viitasid, käsitleb internetis jaemüügiga tegeleva ettevõtja tegevust ja küsimust, milline tasu on selliste jaemüüjate puhul turul tavapärane.

490 Eespool toodut arvestades tuleb tõdeda, et kuigi komisjon võis õigustatult leida, et LuxOpCo teatud funktsioonid seoses immateriaalse varaga olid ainulaadsed ja väärtuslikud, ei ole tema väide, et LuxOpCo ülesanded seoses tema äritegevusega olid ainulaadsed ja väärtuslikud, tervikuna veenev. Kuigi komisjon tuvastas õigesti, et LuxOpCo täitis rohkem ülesandeid kui need, millest lähtuti vaidlusaluse eelotsuse vastuvõtmisel, st pelgad „haldusülesanded“, leidis ta ekslikult, et LuxOpCo jaemüügitegevusega seotud ülesanded olid ainulaadsed ja väärtuslikud.

491 Seda järeldust ei sea kahtluse alla ka ükski teine Luksemburgi Suurhertsogiriigi või Amazoni argumentidest.

492 Esiteks väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, et asjaolu, et enne 2006. aasta ümberkorraldust täitsid LuxOpCo ülesandeid Euroopa sidusettevõtjad ja et neid tasustati kulude katmisega koos marginaaliga, tõendab, et LuxOpCo ülesanded on üksnes igapäevased ülesanded. Sellega seoses piisab, kui märkida, et 2006. aasta ümberkorralduse eesmärk oli just luua asukoht Amazoni kontserni tegevuse jaoks Euroopas, andes LuxOpCo-le palju olulisemad ülesanded, kui olid Euroopa sidusettevõtjatel.

493 Teiseks heidab Luksemburgi Suurhertsogiriik komisjonile ette Euroopa sidusettevõtjate täidetud ülesannete omistamist LuxOpCo-le. Sellega seoses piisab, kui märkida, et Euroopa sidusettevõtjad tegutsesid teenuste osutajatena LuxOpCo juures ja neid ka tasustati sellisena. Nad täitsid oma ülesandeid seega LuxOpCo nimel ja riisikol. Seega võis komisjon omistada need ülesanded LuxOpCo-le.

2) Meetodi valik

494 Nagu eespool punktis 317 mainitud, leidis komisjon sisuliselt, et oli väär kasutada tehingupõhist tootluse meetodit litsentsitasu ja LuxOpCo tasu suuruse kindlaksmääramiseks ning et oleks tulnud kasutada jagatud kasumi meetodit panuse analüüsi vormis.

495 Täpsemalt märkis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 567, et kui kontsernisisese tehingu mõlemad pooled annavad sellesse tehingusse ainulaadse ja väärtusliku panuse, peetakse jagatud kasumi meetodit üldjuhul sobivamaks siirdehindade kindlaksmääramise meetodiks, kuna sellisel juhul peaksid sõltumatud pooled tavaliselt omavahel jagama tehingust saadud kasumi proportsionaalselt oma vastavate panustega.

496 Selles kontekstis täpsustas komisjon vaidlustatud otsuse põhjendusele 256 viidates, et OECD suunistes eristatakse kahte kasumi jagamise meetodit, nimelt panuse analüüsi ja jääkkasumi analüüsi. Jääkkasumi analüüsi kohta täpsustas komisjon, et seda kohaldatakse juhul, kui üks pool saab tasu oma igapäevaste ülesannete eest lisaks tasule, mida ta saab oma ainulaadse ja väärtusliku panuse eest tehingusse. Panuse analüüsi kohta täpsustas komisjon, et see seisneb kombineeritud kasumi jagamises kontsernisisese tehingu kummagi poole täidetud funktsioonide suhtelise väärtuse alusel (võttes arvesse kasutatud vara ja kantud riske).

497 Komisjon lisas, et kui kontrollitud tehingu mõlemad pooled annavad ainulaadse ja väärtusliku panuse ega ole vähem keerukaid tehinguid, millele tuleb määrata eraldi hind, on kombineeritud kasumi määramiseks asjakohasem teha panuse analüüs. Jääkkasumi analüüs oleks olnud asjakohane, kui oleks esinenud vähem keerukaid tehinguid.

498 Nende tähelepanekute põhjal järeldas komisjon, et kuna nii LuxSCSi kui ka LuxOpCo-d peeti seoses immateriaalse varaga ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid täitnuks, tuli jääkkasumi analüüsile eelistada panuse analüüsi.

499 Vaidluse pooled ei ole ühel meelel küsimuses, kas komisjonil oli õigus asuda seisukohale, et jagatud kasumi meetod panuse analüüsi vormis oli käesoleval juhul sobiv, ja et järelikult ei oleks tohtinud vaidlusaluses eelotsuses tehingupõhist tootluse meetodit heaks kiita.

500 Kõigepealt tuleb siirdehinna meetodi valiku kui sellise kohta meenutada, et nagu on selgitatud 24. septembri 2019. aasta kohtuotsuse Madalmaad jt *vs.* komisjon (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) punktis 202, on siirdehindade kindlaksmääramise eri meetodite eesmärk määrata kindlaks kasumi suurus, mis kajastab reaalturuväärtusele vastavaid siirdehindasid, ning põhimõtteliselt ei saa jõuda järeldusele et teatud meetod ei võimalda saavutada turupõhisele tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust.

501 Lisaks on komisjonil juhul, kui ta kontrollib meedet reaalturuväärtuse põhimõttest lähtudes, vabadus kasutada muud meetodit kui see, mille on heaks kiitnud liikmesriigi maksuhaldur. 24. septembri 2019. aasta kohtuotsuse Madalmaad jt *vs.* komisjon (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) punktist 154 nähtub, et kuigi komisjonile ei saa ette heita seda, et ta kasutas siirdehindade kindlaksmääramise meetodit, mida ta pidas konkreetsel juhul asjakohaseks, et analüüsida siirdehindade taset ühe tehingu või mitme tihedalt seotud tehingu puhul, mis on osa vaidlustatud meetmest, peab ta oma meetodivalikut siiski põhjendama.

502 Käesolevas asjas ei saa nii LuxSCSi kui ka LuxOpCo teatavate ainulaadsete ja väärtuslike ülesannete tõttu komisjonile ette heita, et ta leidis, et jagatud kasumi meetod võis üldiselt olla kontrollitud tehingu analüüsimiseks sobiv.

503 Siiski ei ole veenev komisjoni järeldus, mis puudutab panuse analüüsi kasutamist. Nimelt, nagu vaidlustatud otsuse põhjendustest 256, 567 ja 568 kaudselt, kuid vältimatult nähtub, lähtus komisjon tõdemusest, et asjaolu, et kontrollitud tehingu pooled täitsid nii ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid kui ka rutiinseid ülesandeid, nõudis jagatud kasumi meetodi kohaldamist

jääkkasumi analüüsi vormis, samas kui jagatud kasumi meetod panuse analüüsi vormis oleks olnud sobiv üksnes juhul, kui asjaomased ettevõtjad oleksid täitnud ainult ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid. Ent nagu nähtub eespool punktidest 488 ja 489, siis kuigi komisjonil oli õigus asuda seisukohale, et LuxOpCo teatavad immateriaalse varaga seotud ülesanded olid ainulaadsed ja väärtuslikud, leidis ta ekslikult, et LuxOpCo ülesanded seoses äritegevusega olid ainulaadsed ja väärtuslikud. Lisaks ei tõendanud ta ka seda, et LuxOpCo äritegevusele ei leidunud võrreldavat, ega ka seda, et nende ülesannete eest makstud tasu ei olnud võimalik eraldi kindlaks teha.

504 Pealegi tuleneb kaudselt, kuid tingimata OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni punktidest 3.6 ja 3.8, et jagatud kasumi meetodi valik, sh panuse analüüsi vormis, sõltub otsustaval määral sellest, kas on kindlaks tehtud sõltumatutelt ettevõtjatelt pärit välisandmed, et määrata kindlaks iga tehingutega seotud ettevõtja panuse väärtus. Komisjon ei püüdnud aga kindlaks teha, kas sellised usaldusväärsed andmed olid kättesaadavad, et järeldada, et käesolevas asjas võis valida jagatud kasumi meetodi panuse analüüsi vormis.

505 Lisaks ei põhjendanud komisjon, mille poolest olid LuxOpCo ülesanded seoses immateriaalse vara arendamisega niisugused, et käesolevas asjas oli sobiv meetod panuse analüüs, mitte jääkkasumi analüüs (vt vaidlustatud otsuse põhjendus 568).

506 Sellest tuleneb, et kui komisjon välistas jagatud kasumi meetodi jääkkasumi analüüsi vormis ja valis panuse analüüsi, ei põhjendanud ta nõuetekohaselt oma meetodivalikut ega täitnud seega eespool punktis 501 esile toodud nõudeid.

507 Kuna komisjon rajas oma esimese täiendava järelduse asjaolule, et käesolevas asjas oli sobiv meetod üksnes panuse analüüs, siis muudab eespool punktis 506 tuvastatud viga komisjoni arutluskäigu eelise olemasolu tõendamise kohta vääraks.

508 Üldkohus peab siiski vajalikuks jätkata hagejate nende argumentide läbivaatamist, millega väidetakse, et komisjon ei tõendanud, et LuxOpCo tasu oleks pidanud olema suurem, kuna kasutati jagatud kasumi meetodit panuse analüüsi vormis.

3) Selle tõendamine, et LuxOpCo tasu oleks pidanud olema suurem jagatud kasumi meetodi kasutamise tõttu (panuse analüüsi kohaldamine)

509 Nagu eespool mainitud, leidis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 568, et kui oleks kohaldatud jagatud kasumi meetodit panuse analüüsi vormis, oleks see tingimata kaasa toonud LuxOpCo-le suurema tasu. Komisjon asus seega seisukohale, et kuna vaidlusaluse eelotsusega kiideti heaks Amazoni väljapakutud litsentsitasu arvutamise meetod, mille tulemusel LuxOpCo tasu alahinnati, anti selle eelotsusega viimasele eelis. Komisjon täpsustas vaidlustatud otsuse põhjenduses 564 siiski, et ta ei püüdnud kindlaks teha, milline oleks täpselt olnud LuxOpCo reaalturuväärtusele vastav litsentsitasu.

510 Sellega seoses väärib meeldetuletamist, et nagu on märgitud eespool punktides 317–320, ei põhine komisjoni tuvastatud viga tõdemusel, et LuxOpCo teatavate funktsioonide, sh rutiinsete või igapäevaste ülesannete eest ei makstud tasu. Seevastu lähtus komisjon eeldusest, et LuxOpCo täitis tervet rida ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid ning et seetõttu oleks tulnud kohaldada jagatud kasumi meetodit panuse analüüsi vormis.

511 Poolte vahel on vaidlus küsimuses, kas komisjonil õnnestus eespool punktis 509 mainitud järelduse põhjal tõendada, et LuxOpCo-le anti eelis.

512 Eelise olemasolu tõendamiseks pidi komisjon tõendama, et LuxOpCo oleks pidanud saama suuremat tasu, kui tema suhtes oleks kohaldatud jagatud kasumi meetodit, võrreldes sellega, mida ta tegelikult sai vaidlusaluse eelotsuse kohaselt.

513 Nagu on märgitud eespool punktis 310, peab komisjon konkreetselt tõendama, et metodoloogilised vead, mille ta maksualases eelotsuses tuvastas, ei võimaldanud saada reaalturuväärtusele vastavale tulemusele lähedast usaldusväärset tulemust ja et nende tagajärjel vähenes maksustatav kasum, ilma et oleks välistatud, et teatud juhtudel on metodoloogiline viga selline, et see ei võimalda kuidagi saada reaalturuväärtusele vastavale tulemusele lähedast tulemust ja et see toob tingimata kaasa selle tasu alahindamise, mida oleks saadud turutingimustel.

514 Samad kaalutlused peavad kehtima ka siis, kui komisjon leiab, et ta on tuvastanud vea funktsionaalses analüüsis. Nimelt ei ole välistatud, et hoolimata funktsionaalses analüüsis tehtud veast ei erine arvutatud töötasu reaalturuväärtusele vastavast tulemusest, mille oleks saanud kindlaks määrata, kui ülesandeid oleks nõuetekohaselt arvesse võetud. Selles kontekstis tuleb märkida, et kuigi teatud ülesandeid ei tehtud nõuetekohaselt kindlaks ega võetud tasu arvutamisel arvesse, on tõenäoline, et nende ülesannete eest oleks tulnud tasu maksta, ja kuna neid lisaülesandeid arvesse ei võetud, oleks kõnealuse ettevõtja tasu pidanud olema suurem. Komisjon ei saa siiski selliseid järeldusi teha, ilma et ta oleks konkreetselt uurinud, kas käesolevas asjas ja kõnealuse tehingu eripära arvestades oleks funktsionaalses analüüsis tuvastatud viga võinud kaasa tuua täiendava tasu.

515 Lõpetuseks, kui komisjon hindab talle ELTL artikli 107 lõikega 1 antud pädevuse raames integreeritud ettevõtja suhtes kohaldatud maksumeedet, peab ta võrdlema sellise integreeritud ettevõtja maksukoormust, mis tuleneb kõnealuse maksumeetme rakendamisest, sellise maksukoormusega, mis tuleneb tavapäraste riigisiseste maksustamiseeskirjade kohaldamisest ettevõtja suhtes, kes on võrreldavas faktilises olukorras ja kes tegutseb turutingimustes (vt selle kohta 24. septembri 2019. aasta kohtuotsus Madalmaad jt *vs.* komisjon, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 149). Kui komisjon tuvastab vigu funktsionaalses analüüsis, millel põhineb selline maksumeede nagu vaidlusalune eelotsus, siis peab komisjon võrdlema ühelt poolt integreeritud ettevõtja maksukoormust, mis tuleneb kõnealuse maksumeetme rakendamisest, teiselt poolt sellise turul tegutseva ettevõtja maksukoormusega, kes täidab integreeritud ettevõtjaga võrreldavaid ülesandeid, nagu komisjon on need kindlaks teinud. Sellega seoses tuleb rõhutada, et selline võrdlus ei tähenda, et komisjon peab tingimata läbi viima täiesti uue analüüsi, mis on sama üksikasjalik kui see, mille liikmesriik tegi kõnealuse maksumeetme vastuvõtmisel. Ometi, isegi kui komisjon ei pea sellist analüüsi läbi viima, on ta kohustatud vähemalt kindlaks tegema teatud hulga konkreetseid asjaolusid, mis võimaldavad kindlalt tuvastada, et reaalturuväärtusele vastav litsentsitasu äriühingu ülesannete eest, mille komisjon on kindlaks teinud, oli tingimata suurem kui kõnealuse maksumeetme alusel saadud tasu.

516 Eespool punktis 515 selgitatust lähtudes oleks komisjon pidanud võrdlema LuxOpCo tasu, mida ta sai vaidlusaluse eelotsusega heaks kiidetud meetodi alusel, reaalturuväärtusele vastava litsentsitasuga, mida oleks pidanud saama LuxOpCo ülesannete alusel, mille komisjon ise oma funktsionaalses analüüsis kindlaks tegi. Kuna komisjon ei kohaldanud tegelikult jagatud kasumi meetodit panuse analüüsi vormis, oleks ta pidanud vähemalt kindlaks tegema teatud hulga asjaolusid, mis võimaldaksid järeldada, et vaidlusaluse eelotsuse alusel arvutatud LuxOpCo tasu oli tingimata väiksem kui tasu, mida vabal turul tegutsev äriühing oleks saanud, kui sellel

äriühingul oleksid olnud komisjoni poolt funktsionaalses analüüsis tuvastatud ülesannetega võrreldavad ülesanded. Täpsemalt, kui komisjon leidis, et panuse analüüs on sobiv arvutusmeetod, selle asemel et piirduda pelgalt kontrollimata oletustega tulemuse kohta, mis oleks saadud jagatud kasumi meetodi kohaldamise korral panuse analüüsi vormis, oleks komisjon pidanud uurima, kas vabal turul oleks LuxOpCo-l kontrollitud tehingu raames lasunud ülesannete ja riskidega (eelkõige tema kui internetis jaemüügiga tegeleva ettevõtja ülesannete ja riskidega) võrreldavate ülesannete ja riskide arvessevõtmine tõepoolest väljendunud osas kasumist (LuxOpCo-ga võrreldava, internetis jaemüügiga tegeleva ettevõtja jaoks), mis oleks olnud suurem sellest, millele LuxOpCo-l oli õigus vaidlusaluses eelotsuses kasutatud arvutusmeetodi kohaselt. Kuigi komisjon ei pidanud küll esitama täpseid arve, oli ta vähemalt kohustatud esitama selle kohta kontrollitavaid andmeid.

517 Käesolevas asjas piirdus komisjon vaidlustatud otsuses tõdemisega, et kui oleks kasutatud jagatud kasumi meetodit panuse analüüsi vormis, oleks LuxOpCo saanud suuremat tasu, ilma et ta oleks püüdnud seda meetodit kasutada. Komisjon ei saa aga eeldada, milline tulemus oleks teatud meetodi kohaldamisel, ega ka seda, millist tasu oleks tulnud maksta teatava funktsiooni eest. Seevastu, nagu eespool punktides 515 ja 516 on juba märgitud, peab ta tõendama, et vaidlusaluses eelotsuses heaks kiidetud tasu oli väiksem kui reaalturuväärtusele vastavale litsentsitasule lähedane usaldusväärne tulemus, mis oleks saadud jagatud kasumi meetodi kohaldamise korral panuse analüüsi vormis.

518 Sellega seoses tuleb märkida, et komisjon ei püüdnud analüüsida, milline oli LuxSCSi ja LuxOpCo kombineeritud kasumi jagamise õige põhimõte, milles oleks kokku lepitud, kui need pooled oleksid olnud sõltumatud ettevõtjad, ega isegi kindlaks teha konkreetseid asjaolusid, mis võimaldavad kindlaks määrata, kas LuxOpCo ülesanded seoses immateriaalse vara arendamisega või asukoha funktsiooni täitmine oleks andnud õiguse suuremale osale kasumist võrreldes kasumi selle osaga, mille ta tegelikult sai vaidlusaluse eelotsuse alusel.

519 Lisaks väärib meeldetuletamist, et isegi kui LuxOpCo panus seoses immateriaalse varaga (tehnoloogia väikese osa arendamisele kaasaaitamine ning klientide andmebaasi laiendamisele ja kaubamärgi väärtuse suurendamisele kaasaaitamine) ja äritegevusega on tegelik, ei võimalda ükski vaidlustatud otsuses sisalduv element mõõta nende funktsioonide panust võrreldes LuxSCSi ülesannetega (sellise tehnoloogia kättesaadavaks tegemine, millel on ülioluline roll Amazoni kontserni tegevuse ja kasumi saamise seisukohast). Ilma põhjaliku analüüsita ei ole seega võimalik ette ennustada, mil määral annaks LuxOpCo panus talle Euroopas saadud kasumist suurema osa kui see, mille ta sai vaidlusaluse eelotsuse alusel.

520 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et komisjon ei ole tõendanud eelise olemasolu, vaid äärmisel juhul üksnes eelise olemasolu tõenäosust.

521 Mõistagi, nagu komisjon kohtuistungil märkis, võib asjaolu, et teatud vara antakse tasuta üle, ilma et maksualase eelotsusega heaks kiidetud LuxOpCo tasu neid ülesandeid arvesse võtaks, tõendada, et LuxOpCo tasu on väiksem sellest, mida oleks saanud sõltumatu ettevõtja turutingimustel. Sellegipoolest tuleb tõdeda, et vaidlustatud otsus sellist arutluskäiku ei sisalda.

522 Mõistagi ei ole välistatud, et kui LuxOpCo täitis rohkem ülesandeid kui need, mida võeti arvesse tema tasu arvutamisel, nagu see kiideti heaks vaidlusaluse eelotsusega, oleks LuxOpCo-l olnud õigus täiendavale tasule. Siiski jääb komisjoni arutluskäik, nagu see on esitatud vaidlustatud otsuses, teoreetiliseks ega ole piisav, et tõendada, et LuxOpCo sai tõepoolest eelise, kuna tema tasu arvutati vaidlusaluse eelotsusega heaks kiidetud meetodil.

523 Komisjon kinnitas Üldkohtu küsimustele antud vastustes ja kohtuistungil, et vaidlusaluse eelotsuse alusel sai LuxOpCo üksnes 20% LuxOpCo ja LuxSCSi kombineeritud kasumist ning et kui tema suhtes oleks kohaldatud jagatud kasumi meetodit panuse analüüsi vormis, võttes arvesse tema ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid, oleks ta tingimata saanud suurema osa kombineeritud kasumist.

524 Siiski tuleb esiteks märkida, et väidet, et LuxOpCo sai vaid ligikaudu 20% kombineeritud kasumist, ei esine vaidlustatud otsuse selles osas, mis puudutab esimest täiendavat järeldust, ega ka kogu ülejäänud vaidlustatud otsuses. Kõige enam võib selle arvu välja arvutada vaidlustatud otsuses sisalduvate erinevate arvandmete alusel. Sellega seoses tuleb märkida, et ligikaudu 20% LuxOpCo ja LuxSCSi kombineeritud kasumist vastab LuxOpCo tegevuskasumile, millest on maha arvatud LuxSCSile vaidlusaluse eelotsuse alusel makstud litsentsitasu.

525 Teiseks ei esitanud komisjon vaidlustatud otsuses ühtegi konkreetset tõendit, mis kinnitaks, et asjaolu, et ligikaudu 80% LuxOpCo ja LuxSCSi kombineeritud kasumist kanti LuxSCSile tasuna tema panuse eest, milleks oli immateriaalse vara kättesaadavaks tegemine, ei vasta reaalturuväärtusele, ega ka seda, et ligikaudu 20% kombineeritud kasumist ei kujuta endast piisavat tasu LuxOpCo panuse eest.

526 Kolmandaks, nagu märkis Amazon kohtuistungil, ei kinnitanud komisjon vaidlustatud otsuses, et LuxOpCo-le oleks tulnud lisaks tehingupõhise tootluse meetodi alusel arvutatud tasule maksta täiendavat tasu. Järeldus, mille kohaselt tuli kohaldada jagatud kasumi meetodit koos panuse analüüsiga, eeldab nimelt, et jäetakse kõrvale tasu, mis alguses arvutati tehingupõhise tootluse meetodi alusel, ja tehakse täiesti uus arvutus. Ei ole aga välistatud, et LuxOpCo tasu, mille arvutamisel kohaldatakse jagatud kasumi meetodit koos panuse analüüsiga, on väiksem kui tasu, mis on arvutatud tehingupõhise tootluse meetodi alusel, nagu see kiideti heaks vaidlusaluse eelotsusega.

527 Esiteks tuleb märkida, et haldusmenetluses esitas Amazon komisjonile aruande internetis jaemüügitegevusega tegelevate ettevõtjate marginaalimäära kohta, nimelt [*konfidentsiaalne*] aruande. Internetis toimuva jaemüügitegevuse marginaalimäär oli keskmiselt 0,5% internetis jaemüügitegevusega tegelevate ettevõtjate kogukuludest. Ilma et oleks vaja kontrollida, kas seda asjaolu arvestades oli Amazonil õigus kinnitada, nagu ta seda kohtuistungil tegi, et see määr näitas, et LuxOpCo tasu käsitletavas ajavahemikus oli „küllaldane“, tuleb tõdeda, et nimetatud aruannet arvestades oleks komisjon pidanud põhjalikumalt analüüsima küsimust, kas LuxOpCo tasu vastas tema kui internetis jaemüügitegevusega tegeleva ettevõtja ülesannete osas reaalturuväärtusele vastavale tulemusele. Sellise analüüsita ei ole kindel, et võiks väita, et LuxOpCo oleks võinud äritegevusega seotud ülesannete eest saada suuremat tasu.

528 Teiseks olid LuxOpCo ülesanded seoses immateriaalse varaga, eelkõige seoses tehnoloogiaga, Amazoni kontserni arendustegevuse raames piiratud. Seega ei ole ilmne, et need ülesanded olid sellised, et LuxOpCo-le määratud kasumi osa oleks pidanud olema suurem kui 20% LuxSCSi ja LuxOpCo kombineeritud kasumist.

529 Järelikult, kuna puuduvad andmed jagamispõhimõtte kohta, mis oleks tulnud aluseks võtta, ei ole võimalik kindlaks teha, millises suurusjärgus oleks pidanud olema tasu, mida LuxOpCo oleks pidanud reaalturuväärtusele vastavatel tingimustel saama, ega ammugi kindlaks teha, kas see tasu oleks vaidlusaluse eelotsuse alusel saadud tasust väiksem või suurem.

530 Sellest tuleneb, et komisjon ei ole suutnud tõendada, et kui oleks kohaldatud jagatud kasumi meetodit panuse analüüsi vormis, oleks LuxOpCo tasu olnud suurem. Esimene täiendav järeldus ei võimalda seega toetada järeldust, et vaidlusalune eelotsus andis LuxOpCo-le majandusliku eelise. Lisaks asjaolule, et komisjon ei püüdnud kindlaks teha, milline oli LuxOpCo reaalturuväärtusele vastav litsentsitasu ülesannete eest, mille komisjon oma funktsionaalses analüüsis tuvastas, ei sisalda esimene täiendav järeldus konkreetseid asjaolusid, mis võimaldaksid õiguslikult piisavalt tõendada, et komisjoni tuvastatud vead funktsionaalses analüüsis ja meetodi kui sellise valimisega seotud metodoloogiline viga tõid tegelikult kaasa LuxOpCo maksukoormuse vähenemise.

531 Ükski teine komisjoni esitatud argument ei sea neid järeldusi kahtluse alla.

532 Esiteks, nagu komisjon kohtuistungil märkis, on eelise tõendamine ja eelise suuruse kindlakstegemine tõepoolest erinevad. Seega ei ole välistatud, et on võimalik tõendada, et metodoloogiline viga toob tingimata kaasa väiksema tasu, ilma et seda tasu vähendust oleks arvuliselt kindlaks tehtud. Siiski, nagu on tõdetud eespool punktis 529, ei sisalda vaidlustatud otsus käesoleval juhul asjaolusid, mis tõendaksid, et jagatud kasumi meetodi kasutamine koos panuse analüüsiga tehingupõhise tootluse meetodi asemel oleks tingimata kaasa toonud suurema tasu.

533 Teiseks, nagu komisjon kohtuistungil märkis, ei eita Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon tõepoolest, et kui LuxOpCo oleks immateriaalset vara oluliselt edasi arendanud, oleks tulnud talle maksta täiendavat tasu.

534 Sellegipoolest, nagu Amazon kohtuistungil kinnitas ja nagu on märgitud eespool punktis 526, ei tähenda komisjoni seisukoht siiski seda, et oleks tulnud arvutada lisaks vaidlusaluse eelotsuse alusel arvutatule täiendav tasu. Komisjon leidis nimelt, et panuse meetod koos jääkkasumi analüüsiga ei olnud käesolevas asjas sobiv. Sellest tuleneb, et komisjoni seisukoht piirdub väitega, et kui LuxOpCo tasu oleks arvutatud jagatud kasumi meetodi alusel panuse analüüsi kohaselt, oleks see toonud kaasa suurema tasu kui see, mis saadi tehingupõhise tootluse meetodi alusel. Kuna panuse analüüs tähendaks, et arvesse ei võeta tasu, mis alguses arvutati tehingupõhise tootluse meetodi alusel, ja tehakse täiesti uus arvutus, siis ei ole välistatud, et LuxOpCo tasu, mille arvutamisel kohaldatakse jagatud kasumi meetodit koos panuse analüüsiga, oleks väiksem kui tasu, mis on arvutatud tehingupõhise tootluse meetodi alusel, nagu see kiideti heaks vaidlusaluse eelotsusega.

535 Kolmandaks tuleb tagasi lükata argument, mille komisjon oma menetlusdokumentides esitas ja mille kohaselt oleks jagatud kasumi meetodi kohaldamine tingimata kaasa toonud LuxOpCo suurema tasu, kuna selle tulemusel oleks jääkkasum jagatud LuxOpCo ja LuxSCSi vahel, selle asemel et määrata kogu jääkkasum LuxSCSile, ning argument, mille kohaselt ei olnud vaja eelise olemasolu tuvastamiseks jagatud kasumi meetodit kohaldada, kuna see meetod seisneb jääkkasumi jagamises.

536 Nimelt tuleb tõdeda, et jääkkasumi selline jaotus on asjakohane üksnes jääkkasumi analüüsi kasutamise raames. Vaidlustatud otsusest ja eelkõige selle põhjendustest 567 ja 568 nähtub aga selgelt, et komisjon leidis, et käesolevas asjas võis jagatud kasumi meetodi kohaldamisel õiguspäraselt kasutada üksnes panuse analüüsi, mitte jääkkasumi analüüsi. Nagu on märgitud eespool punktis 534, seisneb panuse analüüs aga kombineeritud kasumi vahetus jagamises

tehingu eri poolte vahel ega võta arvesse LuxOpCo jaoks alguses arvutatud tasu. Seega ei saa eeldada, et jagatud kasumi meetodi kohaldamine oleks tingimata kaasa toonud LuxOpCo suurema tasu.

537 Kõigest eespool toodust tuleneb seega, et komisjon ei ole suutnud esimese täiendava järelduse raames tõendada, et vaidlusalune eelotsus andis LuxOpCo-le eelise.

538 Seega tuleb nõustuda esimese täiendava järelduse vaidlustamiseks esitatud väidete ja argumentidega.

c) Teine täiendav järeldus eelise kohta

539 Teises täiendavas järelduses eelise kohta ja eelkõige vaidlustatud otsuse põhjenduses 569 märkis komisjon, et isegi kui Luksemburgi maksuhalduril oli õigus nõustuda eeldusega, et LuxSCS täitis seoses immateriaalse varaga ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid, ning isegi kui ta seejärel õigesti leidis, et LuxOpCo täitis üksnes igapäevaseid haldusülesandeid, ei olnud sobiv tegevuskuludel põhineva kasumlikkuse näitaja valik siirdehindade kindlaksmääramise meetodis, mis vaidlusaluse eelotsusega heaks kiideti. Vaidlustatud otsuse põhjendustest 569–574 tuleneb, et komisjon on seisukohal, et kui Luksemburgi maksuhaldur oleks tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel võtnud kasumlikkuse näitajana arvesse LuxOpCo kogukulusid, nagu seda tehti 2003. aasta siirdehinnaaruandes, oleks LuxOpCo tasu olnud suurem kui see, millest lähtuti vaidlusaluses eelotsuses. Järelikult oleks selle äriühingu maksustatav summa samuti olnud suurem.

540 Põhjendamaks oma teist täiendavat järeldust eelise kohta, meenutas komisjon asjaolu, et vaidlusaluse eelotsusega heaks kiidetud meetod kasutas tegevuskulusid kasumlikkuse näitajana, samas kui 2003. aasta siirdehinnaaruandes, millel põhines maksualase eelotsuse taotlus, kasutati kasumlikkuse näitajana kogukulusid. Seejärel märkis komisjon, et haldusmenetluses möönis Amazon, et vaidlusaluses eelotsuses heaks kiidetud meetod ja 2003. aasta siirdehinnaaruandes välja pakutud meetod on omavahel vastuolus. Sellega seoses piirdus Amazon kinnitusega, et see vastuolu ei mõjutanud tulemust, kuna tegevuskulud moodustasid kõige suurema osa nende võrreldavate ettevõtjate kogukuludest, keda analüüsiti 2003. aasta siirdehinnaaruandes (vaidlustatud otsuse põhjendus 571). Vastuseks nendele argumentidele märkis komisjon esiteks, et selliste võrreldavate ettevõtjate valimine, kelle kaubakulu oli väike, samas kui see kulu moodustas suurema osa LuxOpCo kuludest, „annab tunnistust“ valede võrreldavate ettevõtjate valimisest. Teiseks märkis komisjon, et mitmel võrreldaval ettevõtjal, kellest võrreldavusanalüüsis lähtuti, on suured kauba-, tooraine- ja majandamiskulud (vaidlustatud otsuse põhjendus 572).

541 Komisjon järeldas, et kuna kogukulu olid tegevuskulust suurem, oleks LuxOpCo maksustatav tulu olnud suurem, kui kogukulu oleks jäetud kasumlikkuse näitajaks, nagu 2003. aasta siirdehinnaaruande koostajad seda tegid (vaidlustatud otsuse põhjendus 574). Selle järelduse näitlikustamiseks võrdles komisjon vaidlustatud otsuse tabelis 20 LuxOpCo kasumit, mida maksustati vaidlusaluse eelotsuse alusel, kusjuures LuxOpCo kasum oli [*konfidentsiaalne*]% kogukulust ja ülemmäär puudus. Selle tabeli kohaselt oli esimene aastatel 2006–2013 [*konfidentsiaalne*] miljonit eurot, samas kui teine oli [*konfidentsiaalne*] miljonit eurot.

542 Esimesena tuleb mainida, et kohtuistungil märkis komisjon, et teise täiendava järelduse raames, nagu see on esitatud vaidlustatud otsuse põhjendustes 569–574, ei „öelnud ta kunagi“, et kogukulu oli kõige sobivam. Ta lihtsalt kinnitas hoopis, et tegevuskulu ei olnud LuxOpCo tasu kindlaksmääramiseks sobiv kasumlikkuse näitaja. Peale selle kohaldas komisjon lihtsalt loogikat,

mida kasutasid 2003. aasta siirdehinnaaruande koostajad. Teisisõnu kasutas ta LuxOpCo-le reaalturuväärtuse põhimõttele vastava tasu kindlaksmääramisel kogukulu üksnes põhjusel, et seda tegid ka 2003. aasta siirdehinnaaruande koostajad.

543 Sellega seoses väärib meeldetuletamist, et nagu eespool punktis 125 märgitud, lasub tõendamiskoormis ELTL artikli 107 lõike 1 tingimuste tõendamisel komisjonil. Täpsemalt peab komisjon tõendama eelise andmist ettevõtjale, kelle kohta ta leiab, et ta on saanud riigiabi. See eelis peab olema tegelik eelis.

544 Meenutuseks, et käesolevas asjas eeldab eelise olemasolu puudutav küsimus selle analüüsimist, kas litsentsitasu, mida LuxOpCo pidi LuxSCSile maksma, nagu see oli ette nähtud vaidlusaluse eelotsusega heaks kiidetud arvutusmeetodis, oli reaalturuväärtusele vastav või mitte. Sellega seoses tuvastas komisjon vigu Amazoni väljapakutud ja vaidlusaluses eelotsuses heaks kiidetud tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel. Täpsemalt tuvastas komisjon vea vaidlusaluses eelotsuses heaks kiidetud kasumlikkuse näitaja valimisel.

545 Nagu juba mainitud, ei piisa ainuüksi metodoloogilise vea tuvastamisest selleks, et näidata, et maksualase eelotsusega on teatud äriühingule antud eelis, ja seega tõendada, et tegemist on riigiabiga ELTL artikli 107 tähenduses (vt eespool punkt 123). Lisaks, nagu juba märgitud, lasub riigiabi andmise tingimuste tõendamise koormis komisjonil (vt eespool punkt 125).

546 Sellest tuleneb käesolevas asjas, et komisjon oli kohustatud tõendama, et tema tuvastatud viga näitaja valimisel ei viinud mitte ainult teistsuguse tulemuseni, vaid selle ettevõtja maksukoormuse vähenemiseni, kelle suhtes vaidlusalust eelotsust kohaldati. See eeldas vastust küsimusele, milline kasumlikkuse näitaja oleks olnud tegelikult sobiv.

547 Arvestades tõlgendust, mille komisjon andis kohtuistungil vaidlustatud otsuse põhjendustele 569–574 ja mille kohaselt ta ei kasutanud kogukulu mitte põhjusel, et see kujutas endast sobivat kasumlikkuse näitajat, vaid üksnes selleks, et võtta üle 2003. aasta siirdehinnaaruande aluseks olnud „loogika“ (vt eespool punkt 542), tuleb asuda seisukohale, et komisjon ei püüdnud tõendada, milline oleks olnud reaalturuväärtusele vastav litsentsitasu, ega ammugi seda, kas vaidlusaluse eelotsusega heaks kiidetud LuxOpCo tasu oli väiksem tasust, mida LuxOpCo oleks saanud reaalturuväärtusele vastavatel tingimustel.

548 Sellest tuleneb, et teise täiendava järeldusega ei ole komisjon suutnud tõendada eelise olemasolu.

549 Täielikkuse huvides ja teisena tuleb märkida, et isegi kui tuleks asuda seisukohale, et vaidlustatud otsuse põhjendustes 569–574 leidis komisjon reaalselt, et kogukulu on õige kasumlikkuse näitaja (vastandina 2003. aasta siirdehinnaaruande aluseks oleva loogika pelgale kasutule ülevõtmisele), ei saa nõustuda kaalutlustega, millega komisjon põhjendas teist täiendavat järeldust eelise kohta ja järeldust, mille ta esitas vaidlustatud otsuse põhjenduses 547.

550 Sellega seoses tuleb nimelt meelde tuletada ja samal ajal rõhutada, et nagu komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 569 märkis, rajas ta oma teise täiendava järelduse eelise kohta – ja seega tuvastas, et tegevuskulude valimine oli metodoloogiline viga – teesile, et LuxSCS täitis ainulaadseid ja väärtuslikke ülesandeid, samas kui LuxOpCo täitis vaid „igapäevaseid haldusülesandeid“. Luksemburgi maksuhalduri eeldus, millega komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 569 nõustus, oli seega eeldus, et LuxOpCo täitis vaid valdusühingu piiratud ülesandeid.

551 OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonist ei nähtu aga, et üldkulu oli valdusühingu tasustamiseks sobiv kasumlikkuse näitaja. Kuna valdusühingu tegevus sarnaneb teenuseid osutava äriühingu omaga, mille väärtus ei ole seotud müügimahu ega tooraine ostumahu kui sellistega, oli OECD suuniste 1995. aasta redaktsiooni kohaselt mõeldav lähtuda sobiva kasumlikkuse näitaja kindlaksmääramisel sellise ettevõtja tegevuskuludest, mitte kogukulust.

552 Esiteks, kui komisjon viitas käesolevas asjas vaidlustatud otsuse põhjendustes 572 ja 573 LuxOpCo tasu arvutamisel kogukulule – mitte tegevuskuludele –, lähtus komisjon tegelikult eeldusest, mille ta ise oli endale vaidlustatud otsuse põhjenduses 569 seadnud.

553 Vastupidi vaidlustatud otsuse põhjenduses 569 mainitud lähenemisviisile, mille kohaselt käsitatakse LuxOpCo-d „haldusülesannetega“ äriühinguna, põhinevad vaidlustatud otsuse põhjenduses 572 sisalduvad hinnangud nimelt ideel, et LuxOpCo on „jaemüügiettevõtja“. Lähemal vaatlusel eelistas komisjon valida kogukulu, kuna LuxOpCo oli jaemüüja, mitte seetõttu, et ta oli „haldusülesannetega“ äriühing. Arvestades vaidlustatud otsuse põhjenduses 569 mainitud eeldust, oleks komisjon pidanud püüdma tuvastada valdusühingu, mitte jaemüügiga tegeleva ettevõtja kasumlikkuse näitaja.

554 Teiseks, nagu nähtub eespool punktist 551, ei ole vastavalt OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonile üldiselt valdusühingute puhul kindel, et kogukulu on sobiv kasumlikkuse näitaja.

555 On tõsi, et algusest peale ei saa välistada, et konkreetse valdusühingu puhul on sellele äriühingule omastel konkreetsetel põhjustel kogukulu tõepoolest sobiv kasumlikkuse näitaja. Komisjon ei ole siiski selgitanud põhjust, mis oleks võinud õigustada kogukulu valimist sobivaks kasumlikkuse näitajaks LuxOpCo kui valdusühingu konkreetsel juhtumil.

556 Kolmandaks, kui nõustuda kogukulu valimisega kasumlikkuse näitajaks, mis sobib kõige paremini LuxOpCo kui jaemüüja olukorraga (vt vaidlustatud otsuse põhjendus 572), siis tuleb tõdeda, et komisjon ei ole üldse analüüsinud LuxOpCo kui kolmandatest isikutest müüjatele müügikoha (*marketplace*) korraldaja jaoks sobiva kasumlikkuse näitaja valimisega seotud probleeme. Lisaks, mis puudutab tema oma müüki, siis ei analüüsinud komisjon, mil määral oli kogukulu LuxOpCo kui internetis jaemüügiga tegeleva ettevõtja tegevuse puhul sobiv kasumlikkuse näitaja.

557 Sellega seoses väärib meeldetuletamist, et vastuses Üldkohtu kirjalikule küsimusele märkis komisjon, et tegevuskulude – mitte kogukulu – marginaali kasutamine turundustegevuse kasumlikkuse näitajana on lubatud, kui kontrollitav pool tegutseb vahendajana ega riski enda omakapitaliga eelkõige edasi müüdud kauba ostmise tõttu. Sellega seoses tugines komisjon OECD suuniste 2010. aasta redaktsiooni punktidele 2.101 ja 2.102, mis ei ole käesolevas asjas siiski asjakohased.

558 Kui nõustuda sellega, et selline eelistamine tulenes juba OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonist ja oli käesoleval juhul asjakohane, siis tuleb tõdeda, et kolmandatest isikutest müüjate seisukohast oli LuxOpCo-l müügikoha korraldajana üksnes vahendaja roll kolmandatest isikutest müüjate ja tarbijate vahel ning et LuxOpCo ei riskinud oma kapitaliga seoses kolmandatest isikutest müüjate müügiga.

559 Lõpuks, kui möönda, et komisjon leidis põhjendatult, et kogukulu oli LuxOpCo kui internetis jaemüügiga tegeleva ettevõtja jaoks õige näitaja, siis arvestades asjaolu, et see äriühing kasutas jaemüügitegevuses tehnoloogiat ja eelkõige hindade automaatse kindlaksmääramise

tehnoloogiat, oleks LuxOpCo puhul kogukulu valimine kasumlikkuse näitajaks muutnud vajalikuks kohandada kohaldatavat määra allapoole, et võtta arvesse sisulist erinevust LuxOpCo kulustruktuuri ja tavapäraste jaemüüjate kulustruktuuri vahel.

560 Komisjon omalt poolt ei kaalunud ega veel vähem teinud selliseid kohandusi.

561 Teisena nähtub vaidlustatud otsuse tabelist 20, et LuxOpCo tasu, mis arvutati LuxOpCo kogukulule [*konfidentsiaalne*]% suuruse marginaali kohaldamise alusel, ulatus summani vahemikus 2–3 miljardit eurot.

562 Kohtuistungil kinnitas Amazon, ilma et komisjon oleks talle selles küsimuses vastu vaielnud, et komisjoni arvutatud LuxOpCo tasu on suurem kui liidus saadud „kogukasum“, mis tema sõnul ulatub summani vahemikus 1–1,5 miljardit eurot. Teise täiendava järelduse raames komisjoni arvutatud tasu võrdub Amazoni kontserni Euroopas saadud kogukasumi kahekordse väärtusega ega ole seetõttu realistlik. Siiski tuleb märkida, et nagu nähtub kohtuasjas T-318/18 esitatud lisast C1, millele Amazon kohtuistungil viitas, ei vasta käive, mis jääb vahemikku 1–1,5 miljardit eurot, üksnes LuxOpCo raamatupidamislikule kasumile käsitletavas ajavahemikus, vaid LuxSCSi ja LuxOpCo konsolideeritud kasumile ega võta seega arvesse summasid, mille LuxSCS maksis kulude jagamise lepingu ja sisseostulepingu alusel.

563 Igal juhul ilmneb sellest, kui võrrelda LuxOpCo tasu, mis on arvutatud käsitletava ajavahemiku iga aasta kogukulu suhtes [*konfidentsiaalne*]% suurust määra kohaldades, nagu see on esitatud vaidlustatud otsuse tabeli 20 viimasel real, ja LuxOpCo tegevuskasumit (jooksev tulu) samadel aastatel, nagu komisjon tuvastas selle vaidlustatud otsuse tabeli 2 kaheksandal real, et LuxOpCo tasu, mis arvutati lähtuvalt teisest täiendavast järeldusest eelise kohta, oleks suurem kui tema 2012. ja 2013. aasta tegevuskasum. Selline tulemus kaldub aga ilmselgelt kõrvale reaalturuväärtusele vastavast tulemusest.

564 Eespool toodust tuleneb, et LuxOpCo kogukulule [*konfidentsiaalne*]% suuruse määra kohaldamine, millel põhineb teine täiendav järeldus, ei anna usaldusväärseid tulemusi LuxOpCo tasu arvutamise jaoks terves käsitletavas ajavahemikus. Seega ei ole tegemist tulemusega, mis vastaks reaalturuväärtusele vastavale litsentsitasule, mistõttu tuleb järeldada, et arvutus, mille komisjon tegi teise täiendava järelduse raames, ei võimalda tõendada, et LuxOpCo sai eelise tegevuskulude kasumlikkuse näitajaks valimise tõttu, mis vaidlusaluse eelotsusega heaks kiideti.

565 Seetõttu tuleb nõustuda Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni väidete ja argumentidega, mille eesmärk on seada kahtluse alla eelise kohta tehtud teise täiendava järelduse põhjendatus.

d) Kolmas täiendav järeldus eelise kohta

566 Kohtuasjas T-816/17 esitatud esimese väite teise osa kolmandas etteheites ja kohtuasjas T-318/18 esitatud viiendas väites vaidlustavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon komisjoni kolmanda täiendava järelduse, mis puudutab LuxOpCo-le maksusoodustuse tegemist (vaidlustatud otsuse jagu 9.2.2.3).

567 Meenutuseks, et nagu on märgitud eespool punktis 68, leidis komisjon kolmanda täiendava järelduse raames sisuliselt, et siirdehindade kindlaksmääramise meetodisse sellise ülemmäära lisamine, mille kohaselt LuxOpCo tasu ei saanud ületada 0,55% tema aastasest müügikäibest, ei olnud sobiv ja andis LuxOpCo-le eelise, kuna selle tagajärjel vähenes tema maksustatav tulu.

568 Täpsemalt tõdes komisjon, et maksustamisaastatel 2006, 2007, 2011, 2012 ja 2013 kiitis maksuhaldur heaks maksudeklaratsioonid, milles LuxOpCo maksustatav tulu oli kindlaks määratud 0,55% suuruse ülemmääraga tema aastasest müügikäibest (vaidlustatud otsuse põhjendus 575).

569 Komisjon märkis, et ei 2003. aasta siirdehinnaaruanne ega tagantjärele tehtud analüüsid ega ka argumendid, mille Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon esitasid haldusmenetluses, ei õigusta selle ülemmäära lisamist (vaidlustatud otsuse põhjendused 576 ja 577). Ta lisas vaidlustatud otsuse põhjenduses 577, et ülemmäära kohaldamine kujutas endast täiendavat vähendust lisaks ebaõigele marginaali kohaldamisele tegevuskulude suhtes, mistõttu ei saa see jääda reaalturuväärtusele vastavasse vahemikku.

570 Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni sõnul leidis komisjon ekslikult, et ülemmäära lisamine andis LuxOpCo-le eelise.

571 Esiteks väidavad nad, et ülemmäära lisamise eesmärk on sundida LuxOpCo-d tõhusalt toimima ja oma kulusid vähendama. Teiseks rõhutavad nad, et igal juhul ei viinud ülemmäära kohaldamine LuxOpCo tasu kunagi väljapoole reaalturuväärtusele vastavat vahemikku, nagu nähtub 2017. aasta siirdehinnaaruandest.

572 Komisjon vaidleb nendele argumentidele vastu.

573 Ta väidab sellega seoses, et OECD suunistes ei ole ette nähtud alam- ja ülemmäära mehhanismi ning siirdehindade seisukohast ei saa seda kuidagi põhjendada. Peale selle lisab ta, et vastupidi sellele, mida väidavad Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon, ei ole sellise mehhanismi kohaldamine põhjendatud eesmärgiga tagada LuxOpCo-le madal ja stabiilne tasu, kuna tehingupõhise tootluse meetodi eesmärk on just nimelt tagada selline tasu poolele, kelle suhtes seda kohaldatakse.

574 Ennekõike tuleb tõdeda, nagu kinnitas ka komisjon oma vastustes Üldkohtu kirjalikele küsimustele, et kolmas täiendav järeldus on iseseisev ja sõltumatu teisest täiendavast järeldusest. Nimelt, nagu nähtub vaidlustatud otsuse põhjenduse 575 viimasest lausest, lähtub komisjon kolmandas järelduses eeldusest, et tegevuskulusid võis kasutada kasumlikkuse näitajana.

575 Nagu komisjon vaidlustatud otsuses ja oma menetlusdokumentides õigesti märkis, ei ole alam- ja ülemmäära mehhanismil mingit majanduslikku õigustust ega ratsionaalset põhjust. On raske ette kujutada, et turutingimustes nõustub ettevõtja sellega, et tema tasu ülemmäär on teatud protsendimäär tema aastasest müügikäibest. Lisaks võimaldab tehingupõhine tootluse meetod tagada madala, kuid püsiva tasu, ilma et oleks vaja alam- ja ülemmäära mehhanismi. Sellist mehhanismi ei ole ette nähtud ka OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonis. Nimelt eeldab tehingupõhine tootluse meetod üksnes kasumlikkuse näitaja ja marginaali kindlakstegemist.

576 Komisjon leidis seega õigesti, et sellise ülemmäära lisamine kujutab endast metodoloogilist viga.

577 Ainuüksi sellest tõdemusest ei piisa siiski eelise olemasolu tõendamiseks.

578 Tuleb nimelt märkida, et vaidlusaluse eelotsuse rakendamise iga aasta puhul jäi LuxOpCo tasu isegi pärast ülemmäära mehhanismi kohaldamist reaalturuväärtusele vastavasse vahemikku, mis arvutati 2003. aasta siirdehinnaaruande alusel, ehk vahemikku [*konfidentsiaalne*] kuni [*konfidentsiaalne*]% tegevuskuludest. Seejuures ei eita komisjon seda.

579 Nagu komisjon ka ise kohtuistungil selgitas, tuleb tasu juhul, kui see jääb kvartiilhaardesse, üldjuhul pidada reaalturuväärtusele vastavaks.

580 Vastab tõele, et komisjon täpsustas, et sellist järeldust ei saa teha, kui võrreldavaid ettevõtjaid, kelle põhjal see vahemik välja arvutati, ei ole nõuetekohaselt välja valitud.

581 Kolmanda täiendava järelduse raames ei seadnud komisjon siiski kahtluse alla reaalturuväärtusele vastavat vahemikku ega võrreldavate ettevõtjate valikut, mille alusel see vahemik välja arvutati.

582 Nimelt heitis komisjon vaidlustatud otsuse põhjenduses 575 Luksemburgi ametiasutustele ette, et nad nõustusid sellega, et LuxOpCo maksustatav tulu määratakse kindlaks ülemmäära kohaldamise teel, „selle asemel, et määrata see kindlaks kui [*konfidentsiaalne*]% tema tegevuskuludest“. Seega tuleb tõdeda, et kolmanda täiendava järelduse raames ei sea komisjon kahtluse alla tootluse määra, mille alusel seda kohaldatakse, vaid üksnes ülemmäära kui sellist.

583 Lisaks esiteks ei nähtu vaidlustatud otsuse põhjendustest 575–578, et komisjon oleks vastu vaielnud reaalturuväärtusele vastavale vahemikule, mis arvutati välja 2003. aasta siirdehinnaaruandes ja mis jääb vahemikku [*konfidentsiaalne*] kuni [*konfidentsiaalne*]% tegevuskuludest. Kuigi komisjon märkis vaidlustatud otsuse põhjenduses 577, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Amazon väitsid haldusmenetluses, et LuxOpCo maksustatav tulu ei väljunud kunagi reaalturuväärtusele vastavast vahemikust, ei seadnud ta vahemikku kui sellist kahtluse alla, vaid piirdus kinnitusega, et ülemmäära kohaldamine kujutas endast täiendavat vähendust võrreldes teise täiendava järelduse raames tuvastatuga. Nagu on tõdetud eespool punktis 574, on teine ja kolmas täiendav järeldus aga iseseisvad ja sõltumatud.

584 Teiseks ei seadnud komisjon vaidlustatud otsuse põhjendustes 575–578 kahtluse alla ka reaalturuväärtusele vastava vahemiku arvutamisel kasutatud võrreldavate ettevõtjate valikut. Vaidlustatud otsuse põhjendus 571, milles komisjon viitas võrreldavate ettevõtjate valimisel tehtud veale, kuulub teise täiendava järelduse juurde. Ent nagu on märgitud eespool punktis 574, oli kolmas täiendav järeldus iseseisev ja teistest järeldustest sõltumatu.

585 Eespool esitatut silmas pidades tuleb märkida, et kui tahes sobimatu ülemmäära mehhanism ka ei oleks ja hoolimata sellest, et sellist mehhanismi ei ole OECD suuniste 1995. aasta redaktsioonis ette nähtud, ei ole komisjon tõendanud, et see mehhanism mõjutas LuxOpCo poolt LuxSCSile makstud litsentsitasu reaalturuväärtusele vastavust.

586 Järelikult ei ole pelk tõdemus, et aastate 2006, 2007, 2011, 2012 ja 2013 puhul kohaldati ülemmäära, piisav, et tõendada, et LuxOpCo nende aastate eest saadud tasu ei vastanud reaalturuväärtusele vastavale tulemusele lähedasele usaldusväärsele tulemusele.

587 Tegelikult tõi komisjon kõige enam välja vaid LuxOpCo tasu arvutamisel tehtud metodoloogilise vea, ilma et ta oleks suutnud tõendada, et selle vea mõjul vähenes kunstlikult LuxOpCo tasu sellises ulatuses, et tasu sellist taset ei oleks turutingimustel saanud esineda.

588 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et kolmanda täiendava järeldusega ei tõendanud komisjon, et LuxOpCo-l oli eelis.

589 Seetõttu tuleb nõustuda Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni väidete ja argumentidega, mille eesmärk on vaidlustada kolmas täiendav järeldus eelise kohta.

590 Kõigest eelnevast tuleneb seega, et mitte ühegi vaidlustatud otsuses esitatud järelduse abil ei õnnestunud komisjonil õiguslikult piisavalt tõendada eelise olemasolu ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Seetõttu tuleb vaidlustatud otsus tervikuna tühistada, ilma et oleks vaja hinnata Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni ülejäänud väiteid ja argumente.

Kohtukulud

591 Kodukorra artikli 134 lõike 1 kohaselt on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb tema kohtukulud jätta tema enda kanda ja mõista temalt välja Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni kohtukulud, nagu nad on seda nõudnud.

592 Kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel kannab Iirimaa ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes

ÜLDKOHUS (seitsmes koda laiendatud koosseisus)

otsustab:

1. **Liita kohtuasjad T-816/17 ja T-318/18 kohtuotsuse tegemise huvides.**

2. **Tühistada komisjoni 4. oktoobri 2017. aasta otsus (EL) 2018/859 riigiabi SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) kohta, mida Luksemburg andis Amazonile.**

3. **Jätta Euroopa Komisjoni kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja Luksemburgi Suurhertsogiriigi, Amazon.com, Inc-i ja Amazon EU Sàrl-i kohtukulud.**

4. **Jätta Iirimaa kohtukulud tema enda kanda.**

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 12. mail 2021 Luxembourgis.

Allkirjad

Sisukord

I. Vaidluse taust . . . 2

A. Asjaomane maksualane eelotsus . . . 3

B. Komisjoni haldusmenetlus . . . 4

C. Vaidlustatud otsus . . . 5

1. Faktilise ja õigusliku raamistiku kirjeldus . . . 5

a) Amazoni kontserni tutvustus . . . 5

b) Vaidlusaluse eelotsuse tutvustus . . . 7

c) Kohaldatava riigisisese õigusliku raamistiku tutvustus . . . 8

d) OECD siirdehindade raamistiku tutvustus . . . 9

2. Vaidlusalusele eelotsusele antud hinnang . . . 9

a) Eelise esinemise analüüs . . . 10

1) Põhijäreldus eelise kohta . . . 11

2) Täiendavad järeldused eelise kohta . . . 13

b) Meetme valikulisus . . . 13

c) Abisaaja kindlakstegemine . . . 13

II. Menetlus ja poolte nõuded . . . 14

A. Menetlus kohtuasjas T-816/17 . . . 14

1. Kohtukoosseis ja eelisjärjekorras läbivaatamine . . . 14

2. Menetlusse astumine . . . 14

3. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks . . . 14

4. Poolte nõuded . . . 15

B. Menetlus kohtuasjas T-318/18 . . . 15

1. Kohtukoosseis ja eelisjärjekorras läbivaatamine . . . 15

2. Taotlused andmete konfidentsiaalsena käsitlemiseks . . . 15

3. Poolte nõuded . . . 16

C. Kohtuasjade liitmine ning menetluse suuline osa . . . 16

III. Õiguslik käsitlus . . . 17

A. Kohtuasjade T-816/17 ja T-318/18 liitmine menetlust lõpetava kohtulahendi huvides . . . 17

B. Väited ja argumendid . . . 17

1. Sissejuhatavad märkused . . . 18

a) ELTL artikli 107 lõike 1 kohaldamise tingimuste kindlaksmääramine riigisiseste maksumeetmete kontekstis . . . 18

b) Tõendamiskoormis . . . 20

c) Üldkohtu kontrolli põhjalikkus . . . 21

2. Väited ja argumendid, millega vaidlustatakse põhijäreldus eelise kohta . . . 21

a) Eelise olemasolu puudutavate teatavate Iirimaa argumentide vastuvõetavus . . . 22

b) Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Amazoni nende väidete ja argumentide põhjendatus, mis puudutavad põhijäreldust eelise kohta . . . 23

1) Teatud selliste OECD suuniste ajaline asjakohasus, mida komisjon kasutas tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel . . . 24

2) Väidetavad vead, mille komisjon tegi tehingupõhise tootluse meetodi kohaldamisel vaidlustatud otsuses . . . 25

i) Funktsionaalne analüüs ja asjaolu, et komisjon valis LuxSCSi kontrollitavaks pooleks . . . 26

– LuxSCSi ülesanded ja vara . . . 29

– LuxSCSi võetud riskid . . . 37

– Järeldus LuxSCSi funktsionaalse analüüsi ja selle järelduse mõju kohta selle äriühingu valimisele kontrollitavaks pooleks . . . 39

ii) Tasu, mille komisjon arvutas LuxSCSile, lähtudes eeldusest, et ta oli kontrollitav pool . . . 40

– LuxSCSile maksmisele kuuluva litsentsitasu esimene koostisosa (sisseostukulud ja kulude jagamise lepingust tulenevad kulud) . . . 41

– LuxSCSi tasu teine koostisosa (säilitamiskulud) . . . 45

3) Järeldus põhijärelduse kohta . . . 47

3. Väited ja argumendid, millega vaidlustatakse eelist puudutav täiendav põhjenduskäik . 47

a) Sissejuhatavad märkused kolme täiendava järelduse kohta . . . 48

b) Esimene täiendav järeldus eelise kohta 49

1) LuxOpCo poolt „ainulaadsete ja väärtuslike“ ülesannete täitmine 51

i) Ülesanded, mida LuxOpCo täitis seoses immateriaalse varaga (vaidlustatud otsuse jagu 9.2.1.2.1 ja põhjendused 449–472) 52

– LuxOpCo-le antud litsentsi laad (vaidlustatud otsuse põhjendus 450) . . 54

– EU IP Steering Committee (vaidlustatud otsuse põhjendused 452–455) 55

– LuxOpCo funktsioonid, mis on seotud tehnoloogia arendamisega 57

– Kliendiandmed (vaidlustatud otsuse põhjendused 466–468) 62

– „Amazoni kaubamärk“ (vaidlustatud otsuse põhjendused 469–472) . . . 63

ii) Ülesanded, mida LuxOpCo täitis seoses Amazoni kontserni tegevusega jaemüügi ja teenuste osutamise alal Euroopas (vaidlustatud otsuse jagu 9.2.1.2.2 ja põhjendused 473–499) 65

– Tootevalik (vaidlustatud otsuse põhjendused 479–489) 66

– Hinnad (vaidlustatud otsuse põhjendused 490–493) 67

– „Kasutusmugavus“ (vaidlustatud otsuse põhjendused 494–499) 68

iii) LuxOpCo kasutatud vara (vaidlustatud otsuse põhjendused 500–505) 69

iv) LuxOpCo kantud riskid (vaidlustatud otsuse põhjendused 506–517) 69

v) Järeldused LuxOpCo funktsionaalse analüüsi kohta 70

2) Meetodi valik 71

3) Selle tõendamine, et LuxOpCo tasu oleks pidanud olema suurem jagatud kasumi meetodi kasutamise tõttu (panuse analüüsi kohaldamine) 73

c) Teine täiendav järeldus eelise kohta 78

d) Kolmas täiendav järeldus eelise kohta 81

Kohtukulud 84