Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (sedmého rozšířeného senátu)

12. května 2021 *

„Státní podpory – Podpora poskytnutá Lucemburskem ve prospěch Amazon – Rozhodnutí prohlašující podporu za neslučitelnou s vnitřním trhem a protiprávní a nařizující její navrácení – Daňové rozhodnutí (tax ruling) – Převodní cena – Selektivní daňové zvýhodnění – Metoda stanovení převodní ceny – Funkční analýza“

Ve věcech T-816/17 a T-318/18,

Lucemburské velkovévodství, zastoupené T. Urim, jako zmocněncem, ve spolupráci s D. Waelbroeckem, A. Steichenem a J. Brackerem, advokáty,

žalobce ve věci T-816/17,

podporované

Irskem, zastoupeným J. Quaney a A. Joycem, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Gallagherem, SC, B. Dohertym, barrister, a S. Kingston, SC,

vedlejším účastníkem ve věci T-816/17,

Amazon EU Sàrl, se sídlem v Lucemburku (Lucembursko),

Amazon.com, Inc., se sídlem v Seattle, Washington (Spojené státy),

zastoupené D. Paemenem, M. Petitem a A. Tombińskim, advokáty,

žalobkyně ve věci T-318/18,

proti

Evropské komisi, zastoupené, ve věci T-816/17, P. Stancanellim, P.-J. Loewenthalem a F. Tomat, jako zmocněnci, ve spolupráci s M. Chammasem, advokátem, a ve věci T-318/18, P.-J. Loewenthalem a F. Tomat,

žalované,

jejichž předmětem jsou návrhy podané na základě článku 263 SFEU a znějící na zrušení rozhodnutí Komise (EU) 2018/859 ze dne 4. října 2017 o státní podpoře SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), kterou Lucembursko poskytlo společnosti Amazon (Úř. věst. 2018, L 153, s. 1),

* Jednací jazyky: angličtina a francouzština.

TRIBUNÁL (sedmý rozšířený senát),

ve složení M. van der Woude, předseda, V. Tomljenović (zpravodajka) a A. Marcoulli, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: S. Spyropoulos, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném ve dnech 5. a 6. března 2020,

vydává tento

Rozsudek

I. Skutečnosti předcházející sporu

1 Amazon.com, Inc., jejíž sídlo se nachází ve Spojených státech a podniky, které jsou pod její kontrolou (dále jen společně „skupina Amazon“) vykonávají činnosti on-line, zejména maloobchodní prodej a poskytování rozličných služeb přes internet. Za tímto účelem skupina Amazon spravuje několik internetových stránek v různých jazycích Evropské unie, mezi nimi amazon.de, amazon.fr, amazon.it a amazon.es.

2 Před květnem 2006 byly evropské činnosti skupiny Amazon řízeny ze Spojených států. Konkrétně činnosti maloobchodního prodeje a služeb na evropských internetových stránkách byly provozovány dvěma subjekty usazenými ve Spojených státech, a sice Amazon.com International Sales, Inc. (dále jen „AIS“) a Amazon International Marketplace (dále jen „AIM“), jakož i dalšími subjekty usazenými ve Francii, Německu a Spojeném království.

3 V roce 2003 byla plánována restrukturalizace činností skupiny Amazon v Evropě. Tato restrukturalizace, která byla v roce 2006 skutečně provedena (dále jen „restrukturalizace z roku 2006“), vycházela ze založení dvou společností usazených v Lucemburku (Lucembursko). Konkrétně se jednalo jednak o společnost Amazon Europe Holding Technologies SCS (dále jen „LuxSCS“), lucemburskou komanditní společnost, jejíž společníky byly americké podniky, a jednak o společnost Amazon EU Sàrl (dále jen „LuxOpCo“), která měla stejně jako LuxSCS sídlo v Lucemburku.

4 Společnost LuxSCS nejprve uzavřela několik dohod s některými subjekty skupiny Amazon usazenými ve Spojených státech, a to:

– dohody o licenci a převodu již existujících práv duševního vlastnictví (License and assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, dále jen společně „dohoda o vstupu“) se společností Amazon Technologies, Inc. (dále jen „ATI“), subjektem skupiny Amazon usazeným ve Spojených státech;

– dohodu o rozdělení nákladů (dále jen „DRN“) uzavřenou v roce 2005 se společnostmi ATI a A 9.com, Inc. (dále jen „A 9“), subjektem skupiny Amazon usazeným ve Spojených státech. Na základě dohody o vstupu a DRN získala LuxSCS právo využívat určitá práva duševního vlastnictví a „díla od nich odvozená“, která byla držena a vyvíjena společnostmi A 9 a ATI. Nehmotná aktiva uvedená v DRN obsahovala v zásadě tři kategorie duševního vlastnictví, a sice technologii, údaje o zákaznících a ochranné známky. Podle DRN a dohody o vstupu mohla společnost LuxSCS rovněž poskytovat nehmotná aktiva na základě podlicence, zejména za

účelem provozování evropských internetových stránek. Jako protiplnění za tato práva musela LuxSCS hradit vstupní platby a svůj roční podíl na nákladech spojených s programem vývoje stanoveným v DRN.

5 Zadruhé společnost LuxSCS uzavřela se společností LuxOpCo licenční dohodu, která nabyla účinnosti dne 30. dubna 2006 a týkala se výše uvedených nehmotných aktiv (dále jen „licenční dohoda“). Podle této dohody získala společnost LuxOpCo právo užívat nehmotná aktiva výměnou za poplatek ve prospěch společnosti LuxSCS (dále jen „licenční poplatek“).

6 Společnost LuxSCS nakonec uzavřela dohodu o licenci a převodu práv duševního vlastnictví se společností Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr SARL a Amazon.de GmbH, na jejímž základě LuxSCS získala některé ochranné známky a práva duševního vlastnictví na evropských internetových stránkách.

7 V roce 2014 byla skupina Amazon podruhé restrukturalizována a dosavadní smluvní ujednání mezi společnostmi LuxSCS a LuxOpCo přestalo platit.

A. Ke spornému daňovému rozhodnutí (DR)

8 V rámci přípravy restrukturalizace z roku 2006 požádali Amazon.com a daňový poradce v dopisech ze dne 23. a 31. října 2003 lucemburskou daňovou správu o přijetí daňového rozhodnutí potvrzujícího zacházení vyhrazené společnostem LuxOpCo a LuxSCS pro účely lucemburské daně z příjmu právnických osob.

9 Dopisem ze dne 23. října 2003 požádala Amazon.com o schválení výpočtu sazby licenčního poplatku, který měla společnost LuxOpCo od 30. dubna 2006 platit společnosti LuxSCS. Tento návrh Amazon.com vycházel ze zprávy o převodních cenách vypracované jejími daňovými poradci (dále jen „zpráva o převodních cenách z roku 2003“). Autoři této zprávy v podstatě navrhli metodu stanovení převodních cen, která podle nich umožňovala určit dlužnou daň z příjmu právnických osob, kterou měla společnost LuxOpCo odvést v Lucembursku. Konkrétně Amazon.com požádala dopisem ze dne 23. října 2003 o potvrzení skutečnosti, že metoda stanovení převodních cen pro účely stanovení sazby ročního licenčního poplatku, který měla společnost LuxOpCo platit společnosti LuxSCS na základě licenční dohody, jak tato metoda vyplývá ze zprávy o převodních cenách z roku 2003, poskytuje společnosti LuxOpCo „patřičný a přijatelný zisk“ s ohledem na politiku v oblasti převodních cen a článek 56 a čl. 164 odst. 3 zákona ze dne 4. prosince 1967, o dani z příjmu, v pozměněném znění (dále jen „ZDP“). Metoda výpočtu licenčního poplatku dlužného společností LuxOpCo společnosti LuxSCS, která byla uvedena v dopise ze dne 23. října 2003, byla popsána následovně:

„1) výpočet a přidělení ‚návratnosti LuxOpCo‘ společnosti LuxOpCo, přičemž tato návratnost se rovná nižší částce z těchto hodnot: a) [*důvěrné*] [1] % celkových provozních výdajů společnosti LuxOpCo v Evropské unii za rok a b) provozní zisk v Evropské unii. připsatelný evropským webovým stránkám za takový rok;

2) licenční poplatek se musí rovnat provoznímu zisku v Evropské unii minus návratnost LuxOpCo s tím, že licenční poplatek nesmí být nižší než nula;

[1] – Skryté důvěrné údaje.

3) sazba poplatků za rok se rovná licenčnímu poplatku vydělenému celkovými výnosy v Evropské unii za rok;

4) bez ohledu na výše uvedené, nesmí být návratnost LuxOpCo za žádný rok nižší než 0,45 % výnosů v Evropské unii ani vyšší než 0,55 % výnosů v Evropské unii;

5 a) v případě, že by návratnost LuxOpCo určená v kroku 1 byla nižší než 0,45 % výnosů v Evropské unii, musí být návratnost LuxOpCo upravena tak, aby se rovnala nižší částce z těchto hodnot: i) 0,45 % výnosů nebo provozního zisku v Evropské unii nebo ii) provoznímu zisku v Evropské unii;
b) v případě, že by návratnost LuxOpCo určená v kroku 1 byla vyšší než 0,55 % výnosů v Evropské unii, musí být návratnost LuxOpCo upravena tak, aby se rovnala nižší částce z těchto hodnot: i) 0,55 % výnosů v Evropské unii nebo ii) provoznímu zisku v Evropské unii.“

10 Amazon.com požádala dopisem ze dne 31. října 2003, který vyhotovil jiný daňový poradce, o potvrzení daňového zacházení vyhrazeného společnosti LuxSCS, jejím společníkům usazeným ve Spojených státech a dividendám obdrženým společností LuxOpCo v rámci této struktury. Tento dopis vysvětluje, že společnost LuxSCS, jakožto komanditní společnost, nebyla samostatným daňovým subjektem odděleným od svých společníků, a tedy se na ni nevztahovala daň z příjmu právnických osob ani daň z majetku v Lucembursku.

11 Dne 6. listopadu 2003 zaslala správa přímých daní Lucemburského velkovévodství (dále jen „lucemburská daňová správa“ nebo „lucemburské daňové orgány“) Amazon.com dopis (dále jen „sporné DR“), který zní zčásti takto:

„[…] Vážený pane,

když jsem se seznámil s dopisem ze dne 31. října 2003, který mi zaslal [Váš daňový poradce], i s Vaším dopisem ze dne 23. října 2003 a poté, co jsem si prostudoval vaše postavení ohledně lucemburského daňového zacházení s ohledem na Vaše budoucí činnosti, Vám s potěšením oznamuji, že mohu obsah těchto dvou dopisů schválit. […]“

12 Na žádost Amazon.com lucemburská daňová správa prodloužila v roce 2010 platnost sporného DR a fakticky jej uplatňovala až do června 2014, kdy došlo ke změně evropské struktury skupiny Amazon. Sporné DR tak bylo uplatňováno od roku 2006 do roku 2014 (dále jen „posuzované období“).

B. Ke správnímu řízení před Komisí

13 Dne 24. června 2014 požádala Evropská komise Lucemburské velkovévodství, aby jí poskytlo informace o daňových rozhodnutích přijatých vůči skupině Amazon. Dne 7. října 2014 zveřejnila Komise rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU.

14 V rámci takto zahájeného šetření si Komise od Lucemburského velkovévodství a Amazon.com vyžádala různé informace. Mezi odpověďmi na žádosti o informace předložila Amazon.com kopii stanoviska United States Tax Court (Federální daňový soud Spojených států) ze dne 23. března

2017 (dále jen „stanovisko Federálního daňového soudu Spojených států“), které bylo vydáno v rámci žaloby podané Internal Revenue Service (Daňová výběrčí agentura federální vlády, Spojené státy, IRS) ve věci výše plateb souvisejících s dohodami uvedenými v bodě 4 výše.

15 Společnost Amazon.com, navíc Komisi předložila novou zprávu o převodních cenách vypracovanou daňovým poradcem, jejímž účelem bylo ověřit *a posteriori*, zda licenční poplatek placený společností LuxOpCo společnosti LuxSCS v souladu se sporným DR odpovídal zásadě obvyklých tržních podmínek (dále jen „zpráva o převodních cenách z roku 2017“).

C. K napadenému rozhodnutí

16 Dne 4. října 2017 přijala Komise rozhodnutí (EU) 2018/859 o státní podpoře SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), kterou Lucembursko poskytlo společnosti Amazon (Úř. věst. 2018, L 153, s. 1, dále jen „napadené rozhodnutí“).

17 Článek 1 tohoto rozhodnutí zní následovně:

„[Sporné DR], kterým Lucemburské velkovévodství schválilo metodu stanovování převodních cen […], která umožnila [LuxOpCo] vypočítat daň z příjmu právnických osob, již musí uhradit v Lucembursku za období mezi lety 2006 a 2014, a následné přijetí každoročního přiznání k dani z příjmu právnických osob založeného na tomto rozhodnutí, představuje [státní] podporu […]“

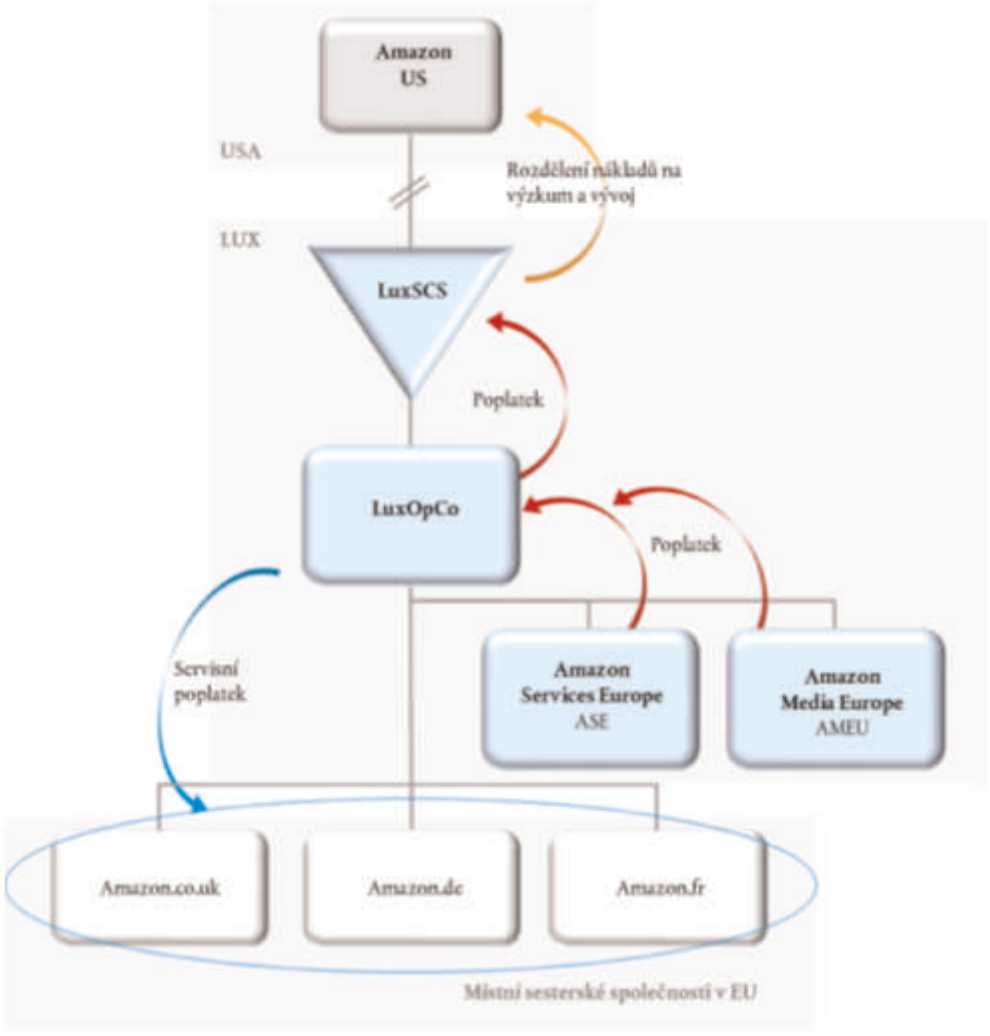
1. K popisu skutkového a právního kontextu

18 V oddíle 2 napadeného rozhodnutí, nadepsaném „Skutkový a právní kontext“, Komise zejména popsala skupinu Amazon, sporné DR, jakož i použitelný vnitrostátní právní rámec a pokyny pro převodní ceny.

a) K popisu skupiny Amazon

19 Pokud jde o popis skupiny Amazon, Komise popsala činnosti maloobchodního prodeje a služeb skupiny Amazon, jakož i složení uvedené skupiny v rozsahu relevantním pro napadené rozhodnutí.

20 Komise schematicky popsala evropskou strukturu skupiny Amazon v posuzovaném období následovně:



21 Zaprvé, pokud jde o společnost LuxSCS, Komise uvedla, že tato společnost v Lucembursku nebyla fyzicky přítomna ani tam neměla žádného zaměstnance. Podle Komise společnost LuxSCS v posuzovaném období vystupovala pouze jako společnost držící nehmotná aktiva pro činnosti skupiny Amazon v Evropě, za které odpovídala jako hlavní provozovatel společnost LuxOpCo. Uvedla nicméně, že společnost LuxSCS rovněž schválila půjčky uvnitř skupiny Amazon několika subjektům této skupiny. Komise dále upřesnila, že společnost LuxSCS byla stranou několika dohod uzavřených uvnitř skupiny se společnostmi ATI, A 9 a LuxOpCo (viz body 3 a 5 výše).

22 Zadruhé, pokud jde o společnost LuxOpCo, Komise zvláště zdůraznila, že během posuzovaného období byla LuxOpCo 100% dceřinou společností společnosti LuxSCS.

23 Podle Komise fungovala společnost LuxOpCo v návaznosti na restrukturalizaci evropských činností skupiny Amazon v roce 2006 jako ústředí skupiny Amazon v Evropě a hlavní provozovatel on-line maloobchodního prodeje a služeb skupiny Amazon v Evropě uskutečňovaných prostřednictvím evropských internetových stránek. Komise uvedla, že společnost LuxOpCo měla v tomto postavení řídit přijímání rozhodnutí o činnostech maloobchodního prodeje a služeb, uskutečňovaných prostřednictvím evropských internetových stránek a klíčových fyzických součástí činností maloobchodního prodeje. Kromě toho byla společnost LuxOpCo jakožto oficiální prodejce zásob skupiny Amazon v Evropě rovněž odpovědná za správu zásob na evropských internetových stránkách. Byla majitelkou uvedených

zásob a převzala s nimi spojená rizika a ztráty. Komise dále upřesnila, že LuxOpCo zaznamenala ve svém účetnictví výnosy jak z prodeje výrobků, tak ze služeb v oblasti vyřizování objednávek. Společnost LuxOpCo konečně rovněž vykonávala funkce řízení likvidity evropských činností skupiny Amazon.

24 Komise dále uvedla, že LuxOpCo držela podíly v Amazon Services Europe (dále jen „ASE“) a Amazon Media Europe (dále jen „AMEU“), dvou subjektech skupiny Amazon se sídlem v Lucembursku, jakož i v dceřiných společnostech Amazon.com založených ve Spojeném království, Francii a Německu (dále jen „evropské sesterské společnosti“), které poskytovaly různé služby v rámci skupiny na podporu činností společnosti LuxOpCo. V příslušném období řídila ASE službu skupiny Amazon pro třetí prodejce v Unii, tzv. „Marketplace“. AMEU provozovala „digitální činnosti“ skupiny Amazon v Unii, jako jsou například prodeje MP3 nosičů a elektronických knih. Evropské sesterské společnosti poskytovaly služby za účelem provozování evropských internetových stránek.

25 Komise navíc uvedla, že během posuzovaného období tvořila LuxOpCo spolu s ASE a AMEU, které byly rezidenty v Lucembursku, daňovou skupinu z hlediska lucemburského daňového práva, v jejímž rámci zastávala společnost LuxOpCo roli konsolidující společnosti. Tyto tři subjekty tedy tvořily jednoho a téhož daňového poplatníka.

26 Konečně kromě licenční dohody uzavřené společností LuxOpCo se společností LuxSCS Komise podrobně popsala některé další dohody uvnitř skupiny, jejichž stranou byla společnost LuxOpCo v posuzovaném období, a sice některé dohody o poskytování služeb uzavřené dne 1. května 2006 s evropskými sesterskými společnostmi a licenční dohody o duševním vlastnictví uzavřené dne 30. dubna 2006 s ASE a AMEU, na základě kterých byly těmto dvěma společnostem uděleny nevýhradní podlicence k nehmotným aktivům.

b) K popisu sporného DR

27 Poté, co Komise přezkoumala strukturu skupiny Amazon, popsala sporné DR.

28 V tomto ohledu zaprvé odkázala na dopisy ze dne 23. a 31. října 2003, uvedené v bodech 8 až 10 výše.

29 Zadruhé Komise vysvětlila obsah zprávy o převodních cenách z roku 2003, na jejímž základě byla navržena metoda stanovení výše licenčního poplatku.

30 Komise nejprve uvedla, že zpráva o převodních cenách z roku 2003 poskytla funkční analýzu společností LuxSCS a LuxOpCo, podle níž byly hlavní činnosti společnosti LuxSCS omezeny na činnosti společnosti držící nehmotná aktiva a účastnící se neustálého vývoje nehmotných aktiv v rámci DRN. Společnost LuxOpCo měla podle této zprávy také řídit strategické rozhodování týkající se činností maloobchodního prodeje a služeb, uskutečňovaných prostřednictvím evropských internetových stránek a klíčových fyzických součástí činností maloobchodního prodeje.

31 Komise poté uvedla, že zpráva o převodních cenách z roku 2003 obsahovala oddíl týkající se výběru nejvhodnější metody stanovení převodních cen za účelem určení slučitelnosti výše licenčního poplatku se zásadou obvyklých tržních podmínek. Ve zprávě byly přezkoumány dvě metody: jedna vycházela ze srovnatelné ceny na volném trhu (dále jen „metoda CUP“) a druhá z rozdělení zbývajícího zisku.

32 Zaprvé na základě metody CUP bylo ve zprávě o převodních cenách z roku 2003 vypočítáno obvyklé tržní rozmezí sazby licenčního poplatku od 10,6 do 13,6 % na základě srovnání s určitou dohodou uzavřenou Amazon.com s maloobchodníkem ze Spojených států, a sice dohodou [*důvěrné*].

33 Zadruhé podle metody rozdělení zbývajícího zisku byl ve zprávě o převodních cenách z roku 2003 obsažen odhad návratnosti spojené s „rutinními funkcemi LuxOpCo v její roli coby společnosti působící v Evropě“ na základě přirážky k nákladům, které jí mají vzniknout. Za tímto účelem se mělo za to, že „čisté náklady plus přirážka“ (net cost plus mark up) byly ukazatelem výše zisku pro určení obvyklé tržní odměny přičitatelné předpokládaným funkcím společnosti LuxOpCo. Bylo navrženo použít rozpětí [*důvěrné*] na opravené provozní náklady společnosti LuxOpCo. Komise poznamenala, že podle zprávy o převodních cenách z roku 2003 odpovídal rozdíl mezi tímto výnosem a provozním ziskem společnosti LuxOpCo zbytkovému zisku, který byl zcela přičitatelný užívání nehmotných aktiv poskytnutých na základě licence společností LuxSCS. Komise rovněž upřesnila, že na základě tohoto výpočtu autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003 dospěli k závěru, že výše licenčního poplatku mezi 10,1 a 12,3 % čistého obratu společnosti LuxOpCo splňovala kritérium obvyklých tržních podmínek v souladu s pokyny Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD).

34 Konečně Komise uvedla, že autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003 měli za to, že výsledky byly konvergentní a zmínili, že obvyklé tržní rozmezí licenčního poplatku, který měla společnost LuxOpCo zaplatit společnosti LuxSCS, činilo 10,1 až 12,3 % prodejů společnosti LuxOpCo. Autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003 měli nicméně za to, že analýza rozdělení zbytkových zisků byla spolehlivější, a že je tedy třeba použít ji.

35 Zatřetí v oddíle 2.2.5 napadeného rozhodnutí, nadepsaném „Důsledky sporného DR“, Komise uvedla, že lucemburská daňová správa prostřednictvím sporného DR potvrdila, že metoda stanovení výše licenčního poplatku, která sama stanovila zdanitelný roční příjem společnosti LuxOpCo v Lucembursku, byla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Dodala, že za účelem vyplnění svých ročních daňových přiznání se společnost LuxOpCo opírala o sporné DR.

c) K popisu použitelného vnitrostátního právního rámce

36 Pokud jde o použitelný vnitrostátní právní rámec, Komise citovala čl. 164 odst. 3 ZDP. Podle tohoto ustanovení „skryté rozdělování zisku [bylo] zahrnuto do zdanitelného příjmu“ a „[jednalo se o] skryté rozdělení zisku zejména tehdy, pokud společník, člen nebo účastník získ[al] od společnosti či sdružení přímo nebo nepřímo výhodu, již by za běžných okolností nezískal, pokud by neměl tento status“. V této souvislosti Komise zejména uvedla, že v posuzovaném období vykládala lucemburská daňová správa čl. 164 odst. 3 ZDP v tom smyslu, že v lucemburském daňovém právu zakotvuje „zásadu obvyklých tržních podmínek“.

d) K popisu rámce OECD ke stanovování převodních cen

37 V bodech 244 až 249 odůvodnění napadeného rozhodnutí představila Komise rámec OECD ke stanovování převodních cen. Podle ní jsou „převodními cenami“, jak je chápe OECD v pokynech vydaných touto organizací v letech 1995, 2010 a 2017, ceny, za které podnik převádí hmotný majetek, nehmotný majetek nebo poskytuje služby přidruženým podnikům. Podle zásady obvyklých tržních podmínek, jak je uplatňována pro účely zdanění společností, by vnitrostátní daňové správy měly uznávat pro transakce v rámci skupiny pouze převodní ceny mezi

přidruženými společnostmi ze skupiny, pokud tyto ceny odrážejí to, co by bylo dohodnuto v nekontrolovaných transakcích, tj. transakcích mezi nezávislými společnostmi vyjednávajícími při srovnatelných okolnostech za obvyklých podmínek na trhu. Mimoto Komise upřesnila, že zásada obvyklých tržních podmínek vychází z přístupu odlišného subjektu, podle kterého je s členy skupiny podniků pro daňové účely zacházeno jako s odlišnými subjekty.

38 Komise rovněž uvedla, že pokyny OECD (ve zněních z roku 1995, 2010 a 2017) uvádějí, za účelem stanovení odhadu cen uplatňovaných za obvyklých tržních podmínek pokud jde o transakce v rámci skupiny, pět metod. Pouze tři z nich jsou údajně relevantní v rámci napadeného rozhodnutí, a sice metoda CUP, transakční metoda čistého ziskového rozpětí (dále jen „TNMM“) a metoda rozdělení zisků. Komise v bodech 250 až 256 odůvodnění napadeného rozhodnutí popsala, v čem tyto metody spočívají.

2. K posouzení dosahu sporného DR

39 V bodě 154 napadeného rozhodnutí Komise zejména uvedla, že sporné DR potvrdilo, že metoda stanovení převodních cen pro účely určení výše ročního poplatku, který společnost LuxOpCo měla platit společnosti LuxSCS podle licenční dohody, jež určila roční zdanitelné příjmy společnosti LuxOpCo v Lucembursku, je v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. V bodě 155 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise rovněž uvedla, že LuxOpCo v průběhu posuzovaného období vycházela ze sporného DR za účelem stanovení roční částky dlužné z titulu daně z příjmu právnických osob, když v Lucembursku podávala svá roční daňová přiznání. Jak výslovně vyplývá z článku 1 napadeného rozhodnutí a i přes určitou nepřesnost obsaženou v bodech 605 a 606 odůvodnění tohoto rozhodnutí, tedy státní podpora v projednávané věci podle Komise spočívala ve sporném DR ve spojení s přijetím ročních daňových přiznání společnosti LuxOpCo (oproti spornému DR jako takovému).

40 Oddíl 9 napadeného rozhodnutí, nadepsaný „Posouzení sporného opatření“, měl prokázat, že sporné DR, jakož i přijetí všech ročních daňových přiznání společnosti LuxOpCo společně představovaly skutečně státní podporu.

41 Za tímto účelem Komise poté, co připomněla podmínky existence státní podpory stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU, shledala, že první podmínka existence státní podpory, jež vyžaduje státní zásah nebo zásah ze státních prostředků, byla v projednávané věci splněna. V tomto ohledu uvedla, že sporné DR je přičitatelné Lucemburskému velkovévodství. Komise dále měla za to, že sporné DR vedlo ke snížení daně dlužné společností LuxOpCo v Lucembursku v porovnání s daní, kterou měly platit společnosti povinné k dani nacházející se v podobné situaci. Sporné DR tedy vedlo ke ztrátě státních prostředků, jelikož přimělo Lucemburské velkovévodství k tomu, aby se vzdalo daňového příjmu, který by jinak bylo oprávněno od společnosti LuxOpCo vybrat.

42 Pokud jde o druhou a čtvrtou podmínku existence státní podpory, bylo podle Komise třeba mít za to, že sporné DR ovlivňuje obchod uvnitř Unie, jelikož společnost LuxOpCo byla součástí skupiny Amazon, která působila v několika členských státech a provozovala maloobchodní prodej prostřednictvím unijních internetových stránek. Komise dodala, že Lucemburské velkovévodství tím, že poskytlo „Amazon výhodnější daňový režim“, potenciálně odklonilo investice od členských států, které společnostem patřícím do nadnárodní obchodní skupiny nenabízejí obdobně příznivý daňový režim. Komise dále uvedla, že jelikož sporné DR osvobodilo společnost LuxOpCo od daně z příjmu právnických osob, kterou by za běžných okolností musela zaplatit, představuje toto

rozhodnutí provozní podporu. Sporné DR tak tím, že ve prospěch společnosti LuxOpCo uvolnila finanční prostředky, které posledně uvedená mohla použít k investování do svých obchodních činností, narušila hospodářskou soutěž na trhu.

43 Pokud jde o třetí podmínku existence státní podpory, Komise uvedla, že když sporné DR bez opodstatnění schválilo výsledek, jenž neodráží spolehlivě to, co by vyplývalo z běžného uplatnění obecného právního režimu, toto rozhodnutí osobu, jíž bylo určeno, selektivně zvýhodnilo tím, že prostřednictvím tohoto selektivního zacházení snížilo daňové zatížení daného daňového poplatníka ve srovnání s podniky nacházejícími se v podobné skutkové a právní situaci. Komise měla rovněž za to, že v projednávané věci sporné DR společnost LuxOpCo selektivně zvýhodnilo, když snížilo její daň z příjmu právnických osob, kterou měla zaplatit v Lucembursku.

a) K analýze existence zvýhodnění

44 V oddíle 9.2 napadeného rozhodnutí, nadepsaném „Zvýhodnění“, Komise uvedla důvody, proč měla za to, že sporné DR společnost LuxOpCo zvýhodňuje.

45 Úvodem Komise připomněla, že pokud jde o daňová opatření, může být výhoda ve smyslu článku 107 SFEU daňovému poplatníkovi poskytnuta snížením základu daně nebo snížením výše daně, kterou má zaplatit. V bodě 402 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise připomněla, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je za účelem přezkoumání, zda výpočet zdanitelných příjmů zvýhodňuje příjemce, namístě porovnat uvedený režim výpočtu a režim obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávajícího své činnosti za obvyklých tržních podmínek. V důsledku toho podle Komise „daňové rozhodnutí, které daňovému poplatníkovi umožňuje uplatnit při transakcích v rámci skupiny převodní ceny, které se nepodobají cenám, jež by byly účtovány v podmínkách volné hospodářské soutěže mezi nezávislými podniky vyjednávajícími za srovnatelných okolností a za obvyklých tržních podmínek, poskytuje [tomuto] daňovému poplatníkovi zvýhodnění tím, že vede ke snížení zdanitelného příjmu společnosti, a tím i jejího základu daně v rámci běžného režimu daně z příjmů právnických osob“.

46 S ohledem na tato posouzení dospěla Komise v bodě 406 odůvodnění napadeného rozhodnutí k závěru, že za účelem stanovení, zda sporné DR poskytlo společnosti LuxOpCo hospodářskou výhodu, musela Komise prokázat, že metoda stanovení převodních cen schválená sporným DR vedla k výsledku, který se odchyluje od spolehlivých odhadů tržního výsledku, což dále vedlo ke snížení základu daně společnosti LuxOpCo pro účely výpočtu daně z příjmu právnických osob. Komise se domnívá, že sporné DR k takovému výsledku vedlo.

47 Tento závěr spočívá na jednom hlavním a třech podpůrných zjištěních.

1) K hlavnímu zjištění zvýhodnění

48 V oddíle 9.2.1 napadeného rozhodnutí, nadepsaném „Prvotní zjištění existence hospodářské výhody“, měla Komise za to, že sporné DR tím, že schválilo metodu stanovení převodních cen, která společnosti LuxOpCo přiznává odměnu pouze za takzvané „rutinní“ funkce a přičítá veškerý zisk dosažený společností LuxOpCo nad rámec této odměny společnosti LuxSCS ve formě licenčního poplatku, vytvořilo výsledek, který se odchyluje od spolehlivého odhadu tržního výsledku.

49 Svým hlavním zjištěním měla Komise v podstatě za to, že funkční analýza společností LuxOpCo a LuxSCS provedená autory zprávy o převodních cenách z roku 2003 a v konečném důsledku lucemburskou daňovou správou byla nesprávná a neumožnila dospět k výsledku odpovídajícímu obvyklým tržním podmínkám. Lucemburská daňová správa měla naopak dospět k závěru, že LuxSCS nevykonávala „jedinečné a hodnotné“ funkce související s nehmotnými aktivy, pro která měla pouze zákonný vlastnický titul.

50 Za účelem prokázání tohoto zjištění Komise přezkoumala vykonávané funkce, použitá aktiva a rizika nesená společnostmi LuxSCS a LuxOpCo.

51 Dále, jak vyplývá z bodu 519 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Komise na základě své funkční analýzy společností LuxOpCo a LuxSCS přezkoumala volbu metody stanovení nejvhodnějších převodních cen v projednávaném případě.

52 Pokud jde o metodu CUP, Komise měla podle analýzy založené na pěti kritériích srovnatelnosti, která byla uvedena v pokynech OECD, za to, že použití této metody, jak je uvedena ve zprávě o převodních cenách z roku 2003, vedlo k nadměrnému výsledku, který vystavil společnost LuxOpCo riziku ztrát.

53 Podle Komise by TNMM byla v projednávané věci nejvhodnější metodou stanovení převodní ceny pro posouzení licenčního poplatku, který měla společnost LuxOpCo platit na základě licenční dohody. Komise měla za to, že stranou, která vykonává jedinečné a hodnotné funkce, je společnost LuxOpCo, a nikoli LuxSCS. V důsledku toho měla být stranou testovanou pro účely použití TNMM společnost LuxSCS, a nikoli LuxOpCo.

54 Konečně v oddíle 9.2.1.4 napadeného rozhodnutí Komise v projednávané věci sama použila TNMM.

55 Podle ní měla být testovanou osobou společnost LuxSCS. V tomto případě měla lucemburská daňová správa odmítnout tvrzení společnosti Amazon.com, že pouhé zákonné vlastnictví nehmotných aktiv představuje „jedinečný příspěvek“, za který by měla společnost LuxSCS obdržet odměnu zahrnující prakticky veškeré zisky z obchodních činností společnosti LuxOpCo. V tomto ohledu Komise odkázala zejména na vlastní funkční analýzu společností LuxSCS a LuxOpCo (oddíl 9.2.1 napadeného rozhodnutí).

56 Pokud jde o volbu ukazatele výše zisku, měla Komise za to, že jelikož LuxSCS nezaznamenávala žádný prodej a nenesla žádné riziko spojené s nehmotnými aktivy, měla být ukazatelem výše příslušného zisku přirážka k relevantním celkovým nákladům (bod 550 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

57 Pokud jde o nákladový základ, na nějž by se měla v projednávaném případě uplatnit přirážka, měla Komise v podstatě za to, že LuxSCS plnila pouze zprostředkovatelskou funkci, když předávala společnosti LuxOpCo náklady spojené s DRN a převáděla část poplatků (licenční poplatek), které obdržela podle licenční dohody od společnosti LuxOpCo, na A 9 a ATI ve výši těchto nákladů (bod 551 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

58 S ohledem na tato posouzení dospěla Komise v bodě 555 odůvodnění napadeného rozhodnutí k závěru, že odměna společnosti LuxSCS měla mít dvě složky. První složka měla podle Komise odpovídat přeúčtování společnosti LuxOpCo nákladů spojených s dohodou o vstupu a s DRN, ke kterým neměla být uplatněna žádná přirážka. Druhá složka měla podle Komise spočívat v přirážce

k nákladům sestávajícím výhradně z nákladů vynaložených na externí služby zajišťované za účelem zachování jejího zákonného vlastnictví k nehmotným aktivům, pokud tyto náklady skutečně představují opravdové funkce vykonávané společností LuxSCS. Tato výše odměny by zajišťovala výsledek odpovídající obvyklým tržním podmínkám, neboť správně vyjadřuje příspěvky společnosti LuxSCS k licenční dohodě.

59 Pokud jde o určení vhodné přirážky, Komise uvedla, že ačkoliv takový postup obvykle vyžaduje srovnávací analýzu, nebylo v projednávaném případě možné provést spolehlivý rozbor.

60 Komise měla za to, že namísto srovnávací analýzy se může opřít o závěry zprávy z roku 2010 Společného fóra pro převodní ceny (dále jen „zpráva SFPC“). Společné fórum pro převodní ceny je skupina odborníků zřízená Komisí v 2002, která má Komisi pomáhat a radit v záležitostech převodních cen. Podle uvedené zprávy daňové orgány členských států účastnící se společného fóra pro převodní ceny pozorovaly přirážku za „služby uvnitř skupiny s nízkou přidanou hodnotou“ mezi 3 a 10 %“. Nejčastěji pozorovaná přirážka činila 5 % nákladů na „poskytování těchto služeb“. V důsledku toho považovala Komise za užitečné použít takovou přirážku na externí náklady vynaložené společností LuxSCS na zachování jejího zákonného vlastnictví k nehmotným aktivům.

61 Komise v závěru svého prvního konstatování existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU uvedla, že „odměna za obvyklých tržních podmínek“ pro LuxSCS podle licenční dohody měla být rovna součtu vstupních nákladů a nákladů na základě DRN, které tato společnost nese, bez přirážky, se všemi relevantními náklady přímo vynaloženými společností LuxSCS, ke kterým měla být uplatněna 5 % přirážka, pokud lze tyto náklady považovat za náklady odrážející skutečné funkce vykonávané společností LuxSCS. Tato výše odměny odpovídá tomu, co by byla ochotna zaplatit nezávislá strana, v postavení podobném postavení společnosti LuxOpCo, za práva a povinnosti převzaté na základě licenční dohody. Mimoto podle Komise by tato výše odměny byla dostatečná k tomu, aby umožnila společnosti LuxSCS pokrýt její platební povinnosti na základě dohody o vstupu a DRN (body 559 a 560 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

62 Podle Komise přitom vzhledem k tomu, že výše odměny společnosti LuxSCS vypočtená Komisí byla nižší než výše odměny společnosti LuxSCS vyplývající z metody stanovení převodních cen, která byla schválena ve sporném DR, poskytlo uvedené rozhodnutí společnosti LuxOpCo výhodu ve formě snížení jejího základu daně pro účely lucemburské daně z příjmu právnických osob ve srovnání s obratem společností, jejichž zdanitelný zisk odpovídal cenám sjednaným za obvyklých tržních podmínek (bod 561 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

2) K podpůrným zjištěním zvýhodnění

63 V oddíle 9.2.2 napadeného rozhodnutí, nadepsaném „Podpůrné zjištění existence hospodářské výhody“, Komise uvedla své podpůrné zjištění zvýhodnění, podle kterého i kdyby lucemburská daňová správa byla oprávněna přijmout analýzu funkcí společnosti LuxSCS provedenou ve zprávě o převodních cenách z roku 2003, byla by metoda stanovení převodních cen schválená ve sporném DR každopádně založena na nevhodných metodických volbách, které vedly k výsledku odchylujícímu se od spolehlivého odhadu tržního výsledku. Upřesnila, že její argumentace uvedená v oddíle 9.2.2 napadeného rozhodnutí nesměřuje k určení přesné odměny za obvyklých tržních podmínek pro LuxOpCo, ale že jejím cílem bylo spíše prokázat, že sporné DR poskytlo hospodářskou výhodu, jelikož schválená metoda stanovení převodních cen byla založena na třech

chybných metodických volbách, které vedly ke snížení zdanitelného příjmu společnosti LuxOpCo ve srovnání s podniky, jejichž zdanitelný zisk odrážel ceny sjednané na trhu za obvyklých tržních podmínek.

64 V tomto rámci Komise učinila tři samostatná podpůrná zjištění.

65 V rámci prvního podpůrného zjištění Komise tvrdila, že společnost LuxOpCo byla nesprávně považována za společnost vykonávající pouze „rutinní“ řídící funkce a že měla být použita metoda rozdělení zisků s analýzou přínosů.

66 V rámci svého druhého podpůrného zjištění Komise uvedla, že volba provozních nákladů jako ukazatele zisků byla nesprávná.

67 V rámci třetího podpůrného zjištění týkajícího se zvýhodnění měla Komise za to, že zahrnutí maximální výše 0,55 % obratu dosaženého v Unii není vhodné.

b) K selektivitě opatření

68 V oddíle 9.3 napadeného rozhodnutí, nadepsaném „Selektivita“, Komise uvedla důvody, proč měla za to, že dotčené opatření je selektivní.

c) K označení příjemce podpory

69 V oddíle 9.5 napadeného rozhodnutí, nadepsaném „Příjemce podpory“, Komise konstatovala, že z každého výhodnějšího daňového zacházení přiznaného společnosti LuxOpCo měla prospěch rovněž celá skupina Amazon, které tato společnost poskytovala dodatečné finanční prostředky, takže je třeba tuto skupinu považovat za hospodářskou jednotku, která je příjemcem dotčeného opatření podpory.

70 V oddíle 10 napadeného rozhodnutí, nadepsaném „Navrácení“, Komise tvrdila, že jelikož podpora byla poskytována každý rok, kdy daňové orgány přijaly roční daňové přiznání společnosti LuxOpCo, nemohla se skupina Amazon dovolávat pravidel promlčení, aby zabránila navrácení podpory. Komise v bodech 639 až 645 odůvodnění napadeného rozhodnutí popsala, v čem metoda navrácení spočívá.

II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

A. K řízení ve věci T-816/17

71 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 14. prosince 2017 podalo Lucemburské velkovévodství žalobu ve věci T-816/17.

1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání

72 Rozhodnutím ze dne 12. dubna 2018 rozhodl předseda sedmého senátu Tribunálu o přednostním projednání věci T-816/17 podle čl. 67 odst. 2 jednacího řádu Tribunálu.

73 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 11. května 2018 požádalo Lucemburské velkovévodství, aby byla věc T-816/17 projednána před rozšířeným soudním kolegiem v sedmém senátu Tribunálu.

74 V souladu s čl. 28 odst. 5 jednacího řádu byla věc T-816/17 předána sedmému rozšířenému senátu.

75 Vzhledem k překážce na straně jednoho člena sedmého rozšířeného senátu Tribunálu určil předseda Tribunálu rozhodnutím ze dne 21. června 2018 k doplnění soudního kolegia místopředsedu Tribunálu. Po jmenování jednoho člena soudního kolegia dne 6. října 2020, jako soudce Soudního dvora, se soudce s nejkratší dobou ve funkci ve smyslu článku 8 jednacího řádu nezúčastnil porad a tento rozsudek byl v souladu s článkem 22 uvedeného jednacího řádu projednán třemi soudci, kteří jej podepsali.

2. K vedlejšímu účastenství

76 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 16. dubna 2018 navrhlo Irsko vstoupit do řízení ve věci T-816/17 jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Lucemburského velkovévodství.

77 Usnesením ze dne 29. května 2018 předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu návrhu Irska na vstup do řízení jako vedlejší účastník vyhověl.

3. K žádostem o důvěrné zacházení

78 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 14. května 2018 požádalo Lucemburské velkovévodství o důvěrné zacházení ve vztahu k Irsku s určitými údaji uvedenými v žalobě, v některých jejích přílohách a v žalobní odpovědi.

79 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 6. června 2018 požádalo Lucemburské velkovévodství o důvěrné zacházení s částí repliky ve vztahu k Irsku.

80 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 13. září 2018 požádalo Lucemburské velkovévodství o důvěrné zacházení s částí dupliky ve vztahu k Irsku.

81 Poté, co Irsko bylo připuštěno jako vedlejší účastník, obdrželo pouze nedůvěrná znění procesních písemností uvedených v žádostech o důvěrné zacházení podaných Lucemburským velkovévodstvím a nevzneslo proti uvedeným žádostem žádnou námitku.

4. K návrhovým žádáním účastníků řízení

82 Lucemburské velkovévodství navrhuje, aby Tribunál:

– napadené rozhodnutí zrušil,

– podpůrně, aby zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu, v němž nařizuje navrácení podpory;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

83 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– zamítl žalobu jako neopodstatněnou;

– uložil Lucemburskému velkovévodství náhradu nákladů řízení.

84 Irsko navrhuje, aby Tribunál v souladu s návrhovými žádáními Lucemburského velkovévodství napadené rozhodnutí z části nebo v plném rozsahu zrušil.

B. K řízení ve věci T-318/18

85 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 22. května 2018 podaly společnosti Amazon EU S.à.r.l. a Amazon.com (dále jen společně „Amazon“) žalobu ve věci T-318/18.

1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání

86 Rozhodnutím ze dne 9. července 2018 rozhodl předseda sedmého senátu Tribunálu o přednostním projednání věci T-318/18 podle čl. 67 odst. 2 jednacího řádu.

87 Na návrh sedmého senátu Tribunálu rozhodl Tribunál dne 11. července 2018 na základě článku 28 jednacího řádu, že věc T-318/18 předá rozšířenému soudnímu kolegiu.

88 Vzhledem k překážce na straně jednoho člena sedmého rozšířeného senátu určil předseda Tribunálu rozhodnutím ze dne 19. července 2018 k doplnění soudního kolegia místopředsedu Tribunálu. Po jmenování jednoho člena soudního kolegia dne 6. října 2020 soudcem Soudního dvora se soudce s nejkratší dobou ve funkci ve smyslu článku 8 jednacího řádu nezúčastnil porad a tento rozsudek byl v souladu s článkem 22 uvedeného jednacího řádu projednán třemi soudci, kteří jej podepsali.

2. K návrhům na důvěrné zacházení

89 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 12. července 2018 požádala Amazon o důvěrné zacházení s částí žaloby, jakož i s některými podklady, které jsou k této žalobě připojeny, vůči veřejnosti.

3. K návrhovým žádáním účastníků řízení

90 Amazon navrhuje, aby Tribunál:

– zrušil články 1 až 4 napadeného rozhodnutí;

– podpůrně, zrušil články 2 až 4 napadeného rozhodnutí;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

91 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– žalobu zamítl;

– uložil Amazon náhradu nákladů řízení ve věci T-318/18.

C. Ke spojení věcí a k ústní části řízení

92 Podáními došlými kanceláři Tribunálu ve dnech 7. srpna 2018 a 25. dubna 2019 požádalo Lucemburské velkovévodství o spojení věcí T-816/17 a T-318/18 pro účely ústní části řízení a rozhodnutí, jímž se končí řízení.

93 Podáními došlými kanceláři dne 10. srpna 2018 a 21. května 2019 požádala Amazon o spojení věcí T-816/17 a T-318/18 pro účely ústní části řízení a rozhodnutí, jímž se končí řízení.

94 Rozhodnutím ze dne 14. září 2018 rozhodl předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu, že v této fázi řízení věci T-816/17 a T-318/18 nespojí.

95 Usnesením ze dne 3. října 2019 spojil předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu věci T-816/17 a T-318/18 pro účely ústní části řízení.

96 Na návrh soudce zpravodaje Tribunál rozhodl zahájit ústní část řízení a v rámci organizačních procesních opatření upravených článkem 89 jednacího řádu požádal účastníky řízení, aby odpověděli na písemné otázky. Účastníci řízení na toto organizační procesní opatření odpověděli ve stanovené lhůtě.

97 Řeči účastníků řízení a jejich odpovědi na ústní otázky položené Tribunálem byly vyslechnuty na jednání konaném ve dnech 5. a 6. března 2020. Účastníci řízení byli na jednání vyslechnuti k případnému spojení věcí T-816/17 a T-318/18 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, což Tribunál zaznamenal do protokolu z jednání. Lucemburské velkovévodství a Amazon, jakož i Irsko uvedly, že proti takovému spojení nemají námitky. Komise upřesnila, že případnému spojení věcí pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, není nakloněna.

III. Právní otázky

98 Žaloby podané ve věcech T-816/17 a T-318/18 znějí na zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž je v tomto rozhodnutí sporné DR kvalifikováno jako státní podpora ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a nařízeno navrácení částek, které Lucemburské velkovévodství podle Komise nevybralo od společnosti LuxOpCo z titulu daně z příjmu právnických osob.

A. Ke spojení věcí T-816/17 a T-318/18 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení

99 Na základě čl. 19 odst. 2 jednacího řádu předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu přenechal rozhodnutí spadající do jeho pravomoci o spojení věcí T-816/17 a T-318/18 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, sedmému rozšířenému senátu Tribunálu.

100 Vzhledem k tomu, že účastníci řízení byli na jednání ohledně případného spojení vyslechnuti, je třeba věci T-816/17 a T-318/18 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, spojit z důvodu jejich vzájemné souvislosti.

B. K uplatněným důvodům a argumentům

101 Na podporu svých žalob vznáší Lucemburské velkovévodství pět žalobních důvodů a Amazon devět žalobních důvodů, které se z velké části překrývají. Ve spise vedlejšího účastníka se Irsko vyjadřuje ke čtyřem z pěti žalobních důvodů uplatněných Lucemburským velkovévodstvím. Žalobní důvody Lucemburského velkovévodství a Amazon mohou být v podstatě popsány následujícím způsobem.

102 Zaprvé Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17, jakož i v rámci prvního až čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-318/18 v podstatě zpochybňují hlavní zjištění Komise ohledně existence zvýhodnění společnosti LuxOpCo ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

103 Zadruhé Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci třetí výtky druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17 a pátého žalobního důvodu ve věci T-318/18 zpochybňují podpůrná zjištění Komise týkající se daňového zvýhodnění společnosti LuxOpCo ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

104 Zatřetí Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci druhého žalobního důvodu ve věci T-816/17 a šestého a sedmého žalobního důvodu ve věci T-318/18 zpochybňují hlavní a podpůrná zjištění Komise týkající se selektivity sporného DR.

105 Začtvrté v rámci třetího žalobního důvodu ve věci T-816/17 Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Komise porušila výlučnou pravomoc členských států v oblasti přímých daní.

106 Zapáté Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-816/17 a v rámci osmého žalobního důvodu ve věci T-318/18 tvrdí, že Komise porušila jejich právo na obhajobu.

107 Zašesté Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci druhé části prvního žalobního důvodu, jakož i první výtky druhé části druhého žalobního důvodu ve věci T-816/17 a osmého žalobního důvodu ve věci T-318/18 zpochybňují skutečnost, že pokyny OECD ve znění z roku 2017, které použila Komise pro účely přijetí napadeného rozhodnutí, jsou v projednávané věci relevantní.

108 Zasedmé Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci pátého žalobního důvodu uplatněného na podporu návrhových žádání předložených podpůrně ve věci T-816/17 a devátého žalobního důvodu ve věci T-318/18 zpochybňují opodstatněnost úvah Komise týkajících se navrácení podpory nařízeného tímto orgánem.

109 Ve svém spise vedlejšího účastníka Irsko tvrdí zaprvé porušení článku 107 SFEU tím, že Komise neprokázala existenci zvýhodnění společnosti LuxOpCo, zadruhé porušení článku 107 SFEU tím, že Komise neprokázala selektivitu opatření, zatřetí porušení článků 4 a 5 SEU tím, že Komise provedla skrytou daňovou harmonizaci, a začtvrté porušení zásady právní jistoty v rozsahu, v němž napadené rozhodnutí nařizuje navrácení podpory.

110 Za účelem užitečné odpovědi na důvody hlavních účastníků řízení, jakož i na argumenty předložené Irskem v rámci jeho spisu vedlejšího účastníka je třeba nejprve uvést některé právní otázky, které jsou platné pro všechny výtky a důvody dovolávané účastníky řízení (body 112 až 129 níže).

1. Úvodní poznámky

111 Podle ustálené judikatury sice přímé daně v současném stadiu vývoje unijního práva spadají do pravomoci členských států, ty však musí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatura). Zásahy členských států v oblasti přímých daní tak i v případě, že se týkají otázek, které nebyly předmětem harmonizace v Unii, nejsou vyloučeny z působnosti právních předpisů týkajících se kontroly státních podpor (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 142).

112 Z toho vyplývá, že Komise může kvalifikovat daňové opatření jako státní podporu, pokud jsou splněny podmínky pro takovou kvalifikaci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28, a ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81). Členské státy totiž musí vykonávat svou pravomoc v daňové oblasti v souladu s unijním právem (rozsudek ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko, C-487/08, EU:C:2010:310, bod 37). V důsledku toho nesmí členské státy v tomto kontextu přijmout jakékoli opatření, které by mohlo představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 143).

a) Ke stanovení podmínek pro použití čl. 107 odst. 1 SFEU v kontextu vnitrostátních daňových opatření

113 Opatření, kterým veřejné orgány přiznávají určitým podnikům výhodnější daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do výhodnější finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudek ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14; viz rovněž rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a citovaná judikatura, a ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 145 a citovaná judikatura).

114 V případech daňových opatření může být samotná existence zvýhodnění zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „běžnému“ zdanění (rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takové opatření tudíž svému příjemci poskytuje hospodářskou výhodu, pokud snižuje náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku, a má tudíž, aniž je dotací v užším slova smyslu, tutéž povahu a stejné účinky (rozsudky ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22 a ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 146).

115 V důsledku toho je za účelem určení, zda existuje daňové zvýhodnění, třeba porovnat situaci příjemce vyplývající z použití dotčeného opatření se situací příjemce v případě neexistence dotčeného opatření (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Cellnex Telecom a Telecom Castilla-La Mancha v. Komise, C-91/17 P a C-92/17 P, nezveřejněný, EU:C:2018:284, bod 114) a za použití běžných pravidel zdanění (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 147).

116 V souvislosti s vymezením daňové situace integrované společnosti, která je součástí skupiny podniků, je nejprve třeba poukázat na to, že ceny transakcí uvnitř skupiny, které tato společnost uskutečňuje, nejsou stanovovány za tržních podmínek. Tyto ceny jsou totiž dohodnuty mezi společnostmi náležejícími ke stejné skupině, takže nepodléhají působení tržních sil (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 148).

117 Přitom vnitrostátní daňové právo v případě, že nerozlišuje mezi integrovanými podniky a samostatnými podniky pro účely jejich povinnosti k dani z příjmu právnických osob, zamýšlí zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti takového integrovaného podniku tak, jako by plynul z transakcí uskutečňovaných za ceny tržní. Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že v případě, že Komise v rámci pravomoci, kterou jí přiznává čl. 107 odst. 1 SFEU, přezkoumává daňové opatření, které bylo takovému integrovanému podniku poskytnuto, může porovnat daňové zatížení takového integrovaného podniku, které vyplývá z uplatnění uvedeného daňového opatření, s daňovým zatížením vyplývajícím z uplatnění běžných pravidel vnitrostátního práva pro zdanění podniku ve srovnatelné skutkové situaci, který své činnosti vykonává za tržních podmínek (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 149).

118 Ostatně tyto závěry jsou potvrzeny rozsudkem ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), který se týkal belgického daňového práva, které stanovilo, že s integrovanými a nezávislými podniky má být zacházeno stejně. Soudní dvůr totiž v bodě 95 uvedeného rozsudku uznal, že je nutné odchylný režim podpor porovnat s režimem „obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávajícího své činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 150).

119 Pokud vnitrostátní orgány v tomto rámci prostřednictvím daňového opatření, které bylo poskytnuto integrované společnosti, odsouhlasily určitou výši cen transakcí uvnitř skupiny, čl. 107 odst. 1 SFEU Komisi umožňuje přezkoumat, zda tato cena odpovídá ceně, která by se uplatnila za tržních podmínek, aby tak ověřila, zda v důsledku uvedeného opatření nebyly sníženy náklady, které obvykle zatěžují rozpočet dotčeného podniku, a tomuto podniku tedy nebyla poskytnuta výhoda ve smyslu uvedeného článku.

120 Mimoto je třeba upřesnit, že Komise v případě, že použije zásadu obvyklých tržních podmínek, aby přezkoumala, zda zdanitelný zisk integrovaného podniku při uplatnění daňového opatření odpovídá spolehlivému odhadu zdanitelného zisku, kterého by bylo dosaženo za tržních podmínek, může učinit závěr, že byla poskytnuta výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pouze za podmínky, že rozdíl mezi dvěma srovnávacími hledisky jde nad rámec nepřesností, které jsou vlastní metodě, jež byla za účelem dosažení uvedeného odhadu použita (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 152).

121 I když Komise nemůže být formálně vázána pokyny OECD, nic to nemění na tom, že tyto pokyny vycházejí z prací skupin odborníků, odrážejí konsensus, kterého bylo, co se převodních cen týče, dosaženo v mezinárodním měřítku, a proto mají nepochybný praktický význam při výkladu otázek týkajících se převodních cen (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 155).

122 V tomto kontextu je třeba uvést, že i když Komise zjistí metodickou chybu v daňovém opatření, které je předmětem přezkumu, nelze dospět k závěru, že pouhé nedodržení metodických pravidel nutně vede ke snížení daňového zatížení. Ještě je třeba, aby Komise prokázala, že metodická

pochybení, která v daňovém rozhodnutí odhalila, neumožňují dospět ke spolehlivému odhadu tržního výsledku, a že tato pochybení vedla ke snížení zdanitelného zisku v porovnání s daňovým zatížením vyplývajícím z uplatnění běžných pravidel vnitrostátního práva pro zdanění podniku, který se nachází ve srovnatelné skutkové situaci jako dotčená společnost a své činnosti vykonává za obvyklých tržních podmínek. Pouhé zjištění metodického pochybení tak v zásadě samo nestačí k prokázání, že daňové rozhodnutí poskytlo určité společnosti výhodu, ani tudíž k prokázání existence státní podpory ve smyslu článku 107 SFEU (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 201).

123 Jak totiž v podstatě uvedlo Lucemburské velkovévodství, podle ustálené judikatury definuje čl. 107 odst. 1 SFEU „opatření ulehčující náklady, které obvykle nese podnik“ v závislosti na jeho účincích (viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 85 a citovaná judikatura). Existenci státní podpory nelze předpokládat ani vyvodit z chyby ve výpočtu, která nemá vliv na výsledek.

b) K důkaznímu břemenu

124 Je třeba připomenout, že v rámci kontroly státních podpor Komisi v zásadě přísluší, aby v napadeném rozhodnutí předložila důkaz o existenci takové podpory (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. září 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. Komise, T-68/03, EU:T:2007:253, bod 34, a ze dne 25. června 2015, SACE a Sace BT v. Komise, T-305/13, EU:T:2015:435, bod 95). V této souvislosti je Komise povinna provést pečlivý a nestranný přezkum dotyčných opatření, aby měla při přijímání konečného rozhodnutí konstatujícího existenci podpory, a případně její neslučitelnosti nebo protiprávnosti, k tomuto účelu co možná nejúplnější a nejspolehlivější poznatky (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 194, v tomto smyslu viz rovněž rozsudky ze dne 2. září 2010, Komise v. Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90, a ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 63).

125 Z toho vyplývá, že Komisi v napadeném rozhodnutí příslušelo prokázat, že podmínky existence státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU byly splněny. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že ačkoli je nesporné, že členský stát má při schvalování převodních cen prostor pro uvážení, nemůže tento prostor pro uvážení vést k tomu, že Komise bude zbavena své pravomoci přezkoumávat, zda dotčené převodní ceny nevedou k poskytnutí selektivní výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. V této souvislosti musí Komise zohlednit skutečnost, že jí zásada obvyklých tržních podmínek umožňuje ověřit, zda převodní cena odsouhlasená členským státem odpovídá spolehlivému odhadu tržního výsledku a zda rozdíl, který byl případně v rámci tohoto přezkumu zjištěn, nejde nad rámec nepřesností, které jsou vlastní metodě, jež byla za účelem dosažení uvedeného odhadu použita (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 196).

c) K intenzitě přezkumu prováděného Tribunálem

126 Pokud jde o míru přezkumu, který Tribunál vykonává v projednávané věci, je třeba poznamenat, jak vyplývá z článku 263 SFEU, že předmětem žaloby na neplatnost je kontrola legality aktů přijatých orgány Unie, které jsou v tomto článku vyjmenovány. Cílem ani účinkem analýzy důvodů vznesených v rámci takové žaloby tudíž není nahradit celkové vyšetřování věci v rámci

správního řízení (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 197, v tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 2. září 2010, Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 84).

127 Pokud jde o oblast státních podpor, je třeba připomenout, že pojem „státní podpora“, jak je definován ve Smlouvě o FEU, má právní povahu a musí být vykládán na základě objektivních skutečností. Z tohoto důvodu musí unijní soud v zásadě a s ohledem jak na konkrétní okolnosti sporu, o kterém rozhoduje, tak na technickou nebo komplexní povahu posouzení učiněných Komisí, v plném rozsahu přezkoumat, zda opatření spadá do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudky ze dne 4. září 2014, SNCM a Francie v. Corsica Ferries France, C-533/12 P a C-536/12 P, EU:C:2014:2142, bod 15, ze dne 30. listopadu 2016, Komise v. Francie a Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, bod 87 a ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 198).

128 Pokud jde o otázku, zda je metoda stanovení převodních cen integrované společnosti v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, je třeba připomenout, jak již bylo uvedeno výše, že, používá-li Komise tento nástroj v rámci svého posuzování na základě čl. 107 odst. 1 SFEU, musí vzít v úvahu jeho přibližnou povahu. Cílem přezkumu Tribunálu je tedy ověřit, zda pochybení zjištěná v napadeném rozhodnutí, na jejichž základě Komise založila konstatování zvýhodnění, jdou nad rámec nepřesností vlastních použití metody, jejímž účelem je dosažení spolehlivého odhadu tržního výsledku (rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 199).

2. K žalobním důvodům a argumentům směřujícím ke zpochybnění hlavního zjištění zvýhodnění

129 Jak bylo uvedeno v bodě 103 výše, v druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17, jakož i v prvním až čtvrtém žalobním důvodu ve věci T-318/18, Lucemburské velkovévodství a Amazon tvrdí, že Komise porušila čl. 107 odst. 1 SFEU, když dospěla k závěru o zvýhodnění společnosti LuxOpCo v rámci hlavního zjištění zvýhodnění uvedeného v oddíle 9.2.1 napadeného rozhodnutí (body 409 až 561 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Těmito žalobními důvody a argumenty se Lucemburské velkovévodství a Amazon konkrétně snaží zpochybnit úvahy Komise uvedené v bodech 394, 395 a 401 až 579 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterých provádění sporného DR během posuzovaného období údajně vedlo ke snížení odměny společnosti LuxOpCo, a tedy jejího daňového zatížení, ve srovnání s odměnou, kterou by tato společnost měla získat v případě neexistence uvedeného rozhodnutí, pokud by s ní bylo zacházeno jako s jakoukoli jinou společností povinnou k dani, která se nachází ve srovnatelné situaci. Lucemburské velkovévodství a Amazon svými argumenty uplatněnými ohledně hlavního zjištění zvýhodnění směřují ke zpochybnění zejména konstatování Komise, podle kterého měla být LuxSCS v rámci použití TNMM považována za testovanou stranu. Jejich cílem je rovněž zpochybnit správnost použití TNMM na společnost LuxOpCo Komisí.

130 Jak bylo uvedeno v bodě 110 výše, Irsko ve svém spisu vedlejšího účastníka argumentuje na podporu prvního žalobního důvodu uplatněného Lucemburským velkovévodstvím.

131 V tomto rámci Irsko zaujímá stanovisko k mnoha právním otázkám nastoleným výkladem pojmu „zásada obvyklých tržních podmínek“, jak byla použita Komisí v projednávaném případě, jakož i v některých věcech týkajících se státních podpor z nedávné doby v daňové oblasti. Irsko zvláště tvrdí, že judikatura unijního soudu, a sice rozsudek ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), „nestanoví, že členské státy jsou povinny

uplatňovat [zásadu obvyklých tržních podmínek]“. Podle tohoto členského státu citovaná judikatura nezakládá ani povinnost Lucemburska použít zásadu obvyklých tržních podmínek (ve znění obhajovaném Komisí) v lucemburském vnitrostátním právu. Konečně Irsko tvrdí, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), neidentifikoval zásadu obvyklých tržních podmínek vlastní unijnímu právu nezávisle na tom, co stanoví vnitrostátní právo.

a) K přípustnosti některých argumentů Irska, pokud jde o existenci zvýhodnění

132 Komise namítá nepřípustnost argumentů vznesených Irskem na podporu prvního žalobního důvodu uplatněného Lucemburským velkovévodstvím. Podle ní totiž argumenty Irska směřují k tvrzení, že nesprávně vyložila pojem zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU použitím nevhodného kritéria, a sice zásady obvyklých tržních podmínek *sui generis*, zatímco Lucemburské velkovévodství ve skutečnosti svým prvním žalobním důvodem spíše tvrdí, že Komise zásadu obvyklých tržních podmínek použila nesprávně.

133 V tomto ohledu je třeba připomenout, že ačkoliv čl. 40 třetí pododstavec statutu Soudního dvora Evropské unie a čl. 142 odst. 3 a čl. 145 odst. 2 písm. b) jednacího řádu Tribunálu nebrání tomu, aby vedlejší účastník předložil argumenty, které jsou nové nebo se liší od argumentů účastníka řízení, jehož podporuje, neboť jinak by se jeho vedlejší účastenství omezovalo na opakování argumentů uvedených v žalobě, nelze připustit, aby mu tato ustanovení umožňovala vznesením nových žalobních důvodů změnit nebo zkreslit rámec sporu vymezený žalobou (viz rozsudek ze dne 20. září 2019, Le Port de Bruxelles a Région de Bruxelles-Capitale v. Komise, T-674/17, nezveřejněný, EU:T:2019:651, bod 44 a citovaná judikatura).

134 Jinými slovy, tato ustanovení přiznávají vedlejšímu účastníkovi právo samostatně předložit nejen argumenty, ale i důvody za předpokladu, že podporují návrhová žádání jednoho z hlavních účastníků řízení a úplně se neliší od úvah, které tvoří podklad sporu mezi žalobcem a žalovaným, což by mělo za následek změnu předmětu sporu (viz rozsudek ze dne 20. září 2019, Le Port de Bruxelles a Région de Bruxelles-Capitale v. Komise, T-674/17, nezveřejněný, EU:T:2019:651, bod 45 a citovaná judikatura).

135 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že Irsko svými argumenty v podstatě míří na právní základ uplatněný Komisí, pokud jde o povinnost uloženou Lucemburskému velkovévodství uplatňovat zásadu obvyklých tržních podmínek. Irsko tedy zpochybňuje právní základ této zásady, jak ji použila Komise v napadeném rozhodnutí. Argumenty Irska se navíc týkají výkladu obsahu této zásady, a nikoli jejího použití prostřednictvím metody stanovení převodních cen.

136 Je přitom nesporné, že zásadu obvyklých tržních podmínek, jak je použitelná v projednávané věci, lze vyvodit z čl. 164 odst. 3 ZDP. Tato skutečnost vyplývá zejména z bodu 241 odůvodnění napadeného rozhodnutí, aniž je tento závěr účastníky řízení zpochybněn. První žalobní důvod Lucemburského velkovévodství se netýká otázky, jaký je právní základ uvedené zásady, ani otázek výkladu této zásady. Svým prvním žalobním důvodem se Lucemburské velkovévodství ve skutečnosti dovolává existence údajných pochybení v použití Komisí některých metod stanovování převodních cen v rámci jejích úvah týkajících se existence zvýhodnění, přičemž tyto metody v konečném důsledku umožňují konstatovat, zda poplatek odpovídá obvyklým tržním podmínkám.

137 Z toho vyplývá, že argumenty uplatněné Irskem na podporu prvního žalobního důvodu Lucemburského velkovévodství nemají nic společného s úvahami, na nichž je uvedený žalobní důvod založen. Z tohoto důvodu musí být uvedené argumenty odmítnuty jako nepřípustné.

b) K opodstatněnosti žalobních důvodů a argumentů Lucemburského velkovévodství a Amazon, které se týkají hlavního zjištění zvýhodnění

138 Pro doplnění skutečností uvedených v bodě 129 výše je třeba uvést, že v rámci první části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17, jakož i prvního žalobního důvodu ve věci T-318/18 Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují opodstatněnost odmítnutí Komise použít metodu CUP v rámci analýzy *ex post* na základě srovnatelných dohod předložených Komisi společností Amazon.com.

139 Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci první a druhé výtky druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17, jakož i druhého žalobního důvodu ve věci T-318/18, tvrdí, že funkční analýza provedená Komisí v rámci použití TNMM je nesprávná v rozsahu, v němž dospěla k závěru, že společnost LuxSCS je nejméně komplexní stranou a použití TNMM Komisí bylo založeno na chybných metodických rozhodnutích.

140 Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17, jakož i třetího žalobního důvodu ve věci T-318/18 tvrdí, že Komise ve své hlavní analýze provedla svévolný a podjatý výběr mezi svědectvími pocházejícími z amerického řízení uvedeného v bodě 14 výše.

141 Lucemburské velkovévodství a Amazon v rámci třetí části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17, jakož i v rámci šesté části druhého žalobního důvodu a čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-318/18, tvrdí, že výsledek dosažený Komisí v napadeném rozhodnutí se odchyluje od spolehlivého odhadu výsledku odpovídajícímu obvyklým tržním podmínkám.

142 Argumenty uplatněné Lucemburským velkovévodstvím a Amazon vůči hlavnímu zjištění zvýhodnění tak v podstatě směřují ke zpochybnění jednak skutečnosti, že Komise odmítla použít metodu CUP, a jednak použití TNMM Komisí.

143 Pokud jde o argumenty směřující ke zpochybnění skutečnosti, že Komise odmítla použití metody CUP, je třeba uvést, že je nesporné, že ve sporném DR tato metoda použita nebyla. I kdyby totiž tato metoda byla zkoumána ve zprávě o stanovení převodních cen z roku 2003 poskytnuté daňovým orgánům na podporu žádosti o DR, nebyla v dopise ze dne 23. října 2003, kterým Amazon požádala o schválení metody výpočtu licenčního poplatku, uvedena (viz bod 9 výše). Jak vyplývá zejména z bodu 542 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Komise ve své analýze směřující k prokázání existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vycházela pouze z TNMM. Naproti tomu posouzení Komise směřující k vyloučení použitelnosti metody CUP (body 521 až 538 odůvodnění napadeného rozhodnutí) nemohou prokázat existenci první podmínky čl. 107 odst. 1 SFEU. S ohledem na skutečnost, že je na Komisi, aby prokázala existenci zvýhodnění (viz body 125 až 126 výše) a skutečnost, že posouzení Komise směřující k vyloučení použitelnosti metody CUP k takovému prokázání nesměřují, není užitečné zabývat se argumenty a žalobními důvody žalobkyň týkajícími se metody CUP.

144 K argumentům, jejichž cílem je zpochybnit opodstatněnost posouzení Komise, pokud jde o použití TNMM tímto orgánem (viz body 146 až 297 níže) je třeba zaprvé uvést, jaká je relevantní verze pokynů OECD v oblasti převodních cen (viz body 146 až 155 níže). Zadruhé je

třeba ověřit, zda Lucemburské velkovévodství a Amazon opodstatněně tvrdí, že se Komise dopustila pochybení při použití TNMM v napadeném rozhodnutí, které by mělo za následek neplatnost jejího hlavního zjištění zvýhodnění (viz body 156 až 297 níže).

1) K časové relevanci některých pokynů OECD, které Komise použila pro účely použití TNMM

145 Za účelem prokázání zvýhodnění Komise v oddíle 9.2 napadeného rozhodnutí použila řadu pokynů OECD v oblasti převodních cen v jejich různých zněních.

146 V rámci první výtky druhé části druhého žalobního důvodu Lucemburské velkovévodství v podstatě tvrdí, že v projednávané věci je třeba zohlednit hospodářský kontext a právní rámec, jak existovaly v roce 2003. Bez ohledu na skutečnost, že v době přijetí sporného DR v roce 2003, stejně jako v okamžiku posledního prodloužení jeho platnosti v roce 2010 představovaly pokyny OECD pro lucemburské orgány pouze orientační pokyny, které pro ně nebyly nijak závazné, jedinými pokyny OECD, které byly v okamžiku přijetí sporného DR k dispozici, byly pokyny OECD ve znění z roku 1995. Komise však v napadeném rozhodnutí odkázala na pokyny OECD ve znění z let 2010 a 2017, což představuje nevhodné použití *ratione temporis* referenčního rámce, který musí být určen na základě skutečností a metod výpočtu cen, které existovaly v době přijetí dotčených opatření.

147 Amazon dodává, že pokyny OECD ve znění z let 2010 a 2017 přinesly několik významných změn ve srovnání s jejich zněním z roku 1995, jako je zavedení metody analýzy funkcí „Vývoj, zdokonalování, údržba, ochrana a využití“ (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation, dále jen „funkce DEMPE“). Amazon zpochybňuje zejména relevanci použití této metody Komisí, jelikož se objevila až po přijetí sporného DR, a sice ve znění pokynů OECD z roku 2017.

148 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

149 Nejprve uvádí, že napadené rozhodnutí neuplatňuje pokyny OECD, jako by představovaly závazné normy, ale jako by se jednalo o nástroj, který ji pomůže použít kritérium stanovené Soudním dvorem v bodě 95 rozsudku ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416). Komise má za to, že na rozdíl od toho, co patrně tvrdí Lucemburské velkovévodství, lucemburská daňová správa při výkladu zásady obvyklých tržních podmínek z těchto pokynů pravidelně vycházela, takže zásady OECD zůstávají v projednávané věci relevantní.

150 Komise ještě dodává, že všechna zjištění uvedená v napadeném rozhodnutí spočívají na pokynech OECD ve znění z roku 1995 a odkazy na pokyny OECD ve zněních z roku 2010 a 2017 jsou uvedeny pouze tehdy, když tato pozdější znění objasňují znění těchto pokynů z roku 1995, avšak toto poslední znění nemění.

151 V projednávané věci z několika poznámek pod čarou napadeného rozhodnutí vyplývá, že Komise opřela, byť jen částečně, své posouzení týkající se existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU nejen o pokyny OECD ve znění z roku 1995, ale rovněž o uvedené pokyny ve zněních z let 2010 a 2017. Pokud jde o znění pokynů OECD z roku 1995, 2010 a 2017, je třeba konstatovat, že se v několika ohledech liší. Tyto rozdíly spočívají jak v pouhých upřesněních, která nemají žádný dopad na podstatu předcházejících znění, tak v doplnění nových bodů, tedy v doporučeních, která nebyla v předchozích zněních obsažena ani implicitně. Jedním z nově doplněných bodů

v pokynech OECD, který se objevil až ve znění z roku 2017, je metoda analýzy funkcí DEMPE (viz bod 148 výše). V rámci hlavního zjištění existence hospodářského zvýhodnění se Komise zaměřila zejména na tuto metodu analýzy.

152 V tomto ohledu je třeba připomenout, že jak vyplývá z článku 1 a implicitně zejména z bodů 394 a 620 odůvodnění napadeného rozhodnutí, dotčeným opatřením, jak je určeno Komisí, je sporné DR, jakož i pozdější přijetí ročních přiznání k dani z příjmu právnických osob podaných společností LuxOpCo na základě uvedeného rozhodnutí. Během posuzovaného období podala LuxOpCo daňová přiznání na základě metody výpočtu odsouhlasené ve sporném DR, jehož platnost byla v letech 2006 a 2010 prodloužena.

153 S ohledem na tyto skutečnosti je třeba konstatovat, že Komise mohla svá posouzení týkající se existence zvýhodnění založit na směrech – které jsou ostatně pouze nezávazným nástrojem – a které vyplývaly ze znění pokynů OECD z roku 1995. Naproti tomu v rozsahu, v němž Komise vycházela z pokynů OECD z roku 2010, není toto posledně uvedené znění relevantní, ledaže by se jednalo jen o užitečné vyjasnění, bez jiného doplnění, pokynů již stanovených v roce 1995. Ostatně vzhledem k tomu, že pokyny OECD ve znění z roku 2017 byly zveřejněny po posuzovaném období a doporučení, která jsou v nich uvedena, se ve srovnání s pokyny z roku 1995 značně změnila, nejsou v projednávaném případě pokyny OECD z roku 2017 relevantní.

154 Pokud jde konkrétně o metodu analýzy funkcí DEMPE, tato metoda nemůže být v projednávané věci považována za relevantní z časového hlediska, neboť představuje nástroj, který byl stanoven až v pokynech OECD ve znění z roku 2017.

2) K údajným pochybením, kterých se Komise dopustila při uplatnění TNMM v napadeném rozhodnutí

155 Jak bylo uvedeno v bodě 9 výše, Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují celou řadu posouzení Komise souvisejících s uplatněním TNMM v rámci hlavního zjištění zvýhodnění.

156 Nutno připomenout, že TNMM je nepřímou metodou stanovení převodních cen. Jak je popsáno v bodě 3.26 pokynů OECD ve znění z roku 1995, tato metoda spočívá ve vymezení čistého zisku, kterého daňový poplatník dosahuje na základě kontrolované transakce nebo kontrolovaných transakcí, které jsou úzce spjaty nebo jsou trvající, z vhodného základu. Za účelem stanovení tohoto vhodného základu je třeba zvolit ukazatel výše zisku, jako jsou ceny, tržby nebo aktiva. Ukazatel čistého zisku, který daňový poplatník získal na základě kontrolované transakce, musí být určen s ohledem na ukazatel čistého zisku, kterého dosáhl tentýž daňový poplatník nebo nezávislý podnik na základě srovnatelných transakcí na volném trhu.

157 Jak vyplývá z bodu 3.26 pokynů OECD ve znění z roku 1995, TNMM vyžaduje určení strany transakce, u níž je testován ukazatel výše zisku, například přirážka k nákladům. Tato strana je označena jako „testovaná strana“. Jedná se o stranu, u které musí být určena tzv. „tržní“ přirážka. Obecně je testovanou stranou ta strana, na kterou lze metodu stanovení převodních cen uplatnit co nejspolehlivěji a k níž lze nalézt nejspolehlivější srovnatelné skutečnosti.

158 Výběr testované strany se uskutečňuje na základě funkční analýzy účastníků transakce uvnitř skupiny. Podle bodu 3.43 pokynů OECD o převodních cenách ve znění z roku 1995 je testovanou stranou nejčastěji ten, jehož funkční analýza je nejméně komplexní. Podle chápání existujícího již v době, v níž se použily pokyny z roku 1995, vyžaduje funkční analýza nejčastěji přezkum funkcí vykonávaných subjektem, držených aktiv a převzatých rizik.

159 Dále je třeba uvést, že metoda TNMM je považována za vhodnou metodu pro testování obvyklé tržní odměny účastníka, který neposkytuje žádný jedinečný nebo hodnotný příspěvek k transakci, která je předmětem analýzy převodních cen.

160 V projednávané věci Lucemburské velkovévodství a Amazon nezpochybňují volbu TNMM provedenou Komisí, jako takovou. Naproti tomu zpochybňují pouze správnost použití této metody Komisí. Zaprvé Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují funkční analýzu provedenou Komisí a výběr společnosti LuxSCS jakožto testované strany pro účely uplatnění TNMM, zadruhé výpočet odměny společnosti LuxSCS, a sice volbu ukazatele výše zisku a ziskového rozpětí provedenou Komisí na základě TNMM, a zatřetí spolehlivost dosaženého výsledku.

i) K funkční analýze a volbě společnosti LuxSCS Komisí jako testované strany

161 Body 409 až 561 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a sice body odůvodnění, které se týkají hlavního zjištění zvýhodnění, směřují v zásadě k prokázání toho, že lucemburské daňové orgány měly v projednávaném případě použít TNMM, když vybraly společnost LuxSCS jako testovanou stranu, neboť ta je s ohledem na funkční analýzu provedenou Komisí „nejméně komplexní“ stranou. Z těchto bodů odůvodnění rovněž vyplývá, že pokud by lucemburské daňové orgány použily TNMM a vybraly společnost LuxSCS jako testovanou stranu, odměna společnosti LuxOpCo by podle Komise byla vyšší než odměna stanovená na základě sporného DR. Podle Komise by tedy použití TNMM s výběrem společnosti LuxSCS jako testované strany, vedlo k nižšímu poplatku pro společnost LuxSCS, a tedy k vyšší odměně pro společnost LuxOpCo.

162 Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují, v rámci druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17 a druhého žalobního důvodu ve věci T-318/18, funkční analýzu provedenou Komisí. Tvrdí zejména, že funkce společnosti LuxSCS, jakož i mobilizovaná aktiva a jí nesená rizika, byly Komisí minimalizovány. Podle nich držela společnost LuxSCS nehmotná aktiva a vykonávala jedinečné a hodnotné funkce, a z tohoto důvodu nemohla být vybrána jako testovaný subjekt pro účely použití TNMM Komisí.

163 V této souvislosti je třeba zdůraznit, že Lucemburské velkovévodství a Amazon svou argumentací týkající se hlavního zjištění zvýhodnění nezpochybňují opodstatněnost volby TNMM provedené Komisí, jako vhodné metody pro určení, zda licenční poplatek má obvyklou tržní povahu. Když Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují závěry Komise ohledně funkční analýzy společnosti LuxSCS obsažené v oddíle 9.2.1.1 napadeného rozhodnutí, snaží se tím v podstatě zpochybnit tvrzení Komise, podle kterého měla být společnost LuxSCS lucemburskými daňovými orgány považována za „nejméně komplexního“ účastníka, a tedy testovanou stranu v rámci použití TNMM.

164 Za účelem odpovědi na tyto argumenty Lucemburského velkovévodství a Amazon, podle kterých Komise nebyla oprávněna dospět k závěru, že lucemburské daňové orgány měly použít TNMM s výběrem společnosti LuxSCS jako testované strany, není nutné ověřovat opodstatněnost funkční analýzy společnosti LuxOpCo. Naproti tomu v rozsahu, v němž se Komise pokusila uplatnit TNMM tak, že vybrala společnost LuxSCS jako testovanou stranu, stačí ověřit opodstatněnost funkční analýzy společnosti LuxSCS, jak tato analýza vyplývá z oddílu 9.2.1.1 napadeného rozhodnutí, a zda bylo s ohledem na tuto analýzu možné dostatečně spolehlivě použít TNMM na společnost LuxSCS.

165 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že podle bodu 3.43 pokynů OECD ve znění z roku 1995, musí být stranou, na kterou se použije TNMM, „podnik, pro který lze identifikovat spolehlivé údaje o nejúžeji srovnatelných transakcích“, že to „bude často znamenat výběr přidruženého podniku, který je z podniků dotčených transakcí nejméně komplexní a nemá jedinečná a hodnotná nehmotná aktiva“, a že „výběr může být nicméně omezen nedostatkem dostupných údajů“. Jinými slovy, podle uvedeného bodu, i když je obecně entitou, pro kterou existuje nejvíce spolehlivých důkazů pro určení srovnatelných skutečností, často „nejméně komplexní“ subjekt, není účelem použití TNMM nutně to, aby toto použití na určení „nejméně komplexního“ subjektu záviselo. Naproti tomu při použití této metody je důležité jednak určení strany, pro kterou lze nalézt nejspolehlivější údaje, a jednak zodpovězení otázky, zda TNMM může být na tuto stranu použita spolehlivě.

166 V důsledku toho, co bylo právě uvedeno v bodě 165 výše, a jak vyplývá zejména z bodů 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 a 3.43 pokynů OECD ve znění z roku 1995, použití TNMM nutně předpokládá nalezení spolehlivých údajů pro srovnání s testovanou stranou. Všechna posouzení týkající se funkční analýzy, zkoumání funkcí, úvahy týkající se aktiv a převzatých rizik, jakož i veškeré úvahy týkající se povahy použitých aktiv jako „jedinečných a hodnotných“ jsou pouze kritérii, která je třeba zohlednit při výběru testované strany, aby bylo zajištěno dosažení spolehlivého výsledku.

167 Ve světle těchto úvah je třeba zkoumat výtky směřující ke zpochybnění funkční analýzy společnosti LuxSCS provedené Komisí, jakož i jejího závěru, že tento subjekt měl být testovanou stranou.

168 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v oddíle 9.2.1.1.1 napadeného rozhodnutí (body 419 až 429 odůvodnění tohoto rozhodnutí) Komise popsala funkce vykonávané společností LuxSCS v rámci kontrolované transakce.

169 Jak bylo shrnuto v bodě 418 odůvodnění napadeného rozhodnutí, analýza Komise spočívá v podstatě na následujících třech hlavních tvrzeních. Komise měla nejprve za to, že společnost LuxSCS nevykonávala „aktivní“ funkce související s vývojem, vylepšováním, správou a využíváním nehmotných aktiv, že k tomu nebyla oprávněna z důvodu výlučné licence udělené společnosti LuxOpCo a že k tomu rovněž neměla kapacitu. Komise dále uvedla, že podle ní společnost LuxSCS nepoužívala aktiva spojená s těmito nehmotnými aktivy, ale měla jich jen v pasivním držení jako zákonný vlastník a licenci k nim měla na základě DRN. Nakonec uvedla, že společnost LuxSCS nepřevzala, ani neřídila rizika spojená s těmito činnostmi, a stejně tak k tomu neměla provozní a finanční kapacitu.

170 V bodě 429 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dospěla k závěru, že během příslušného období patřily k funkcím, o kterých by se dalo skutečně říci, že je plnila společnost LuxSCS, funkce související se zachováním jejího „zákonného vlastnictví“ nehmotných aktiv, ačkoli i tyto byly vykonávány pod kontrolou společnosti LuxOpCo. Jak vyplývá z bodů 418 a 430 odůvodnění napadeného rozhodnutí, společnost LuxSCS se ve skutečnosti omezila na „pasivní“ držení nehmotných aktiv.

171 Dále v oddíle 9.2.1.1.2 napadeného rozhodnutí, nadepsaném „Aktiva používaná společností LuxSCS“, a zejména v bodě 430 odůvodnění tohoto rozhodnutí, Komise v podstatě znovu připomněla, že LuxSCS byla pouze pasivním držitelem nehmotných aktiv. V bodě 431 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise zpochybnila skutečnost, že LuxSCS použila

nehmotná aktiva tím, že je prostřednictvím licence převedla na společnost LuxOpCo. V bodě 432 odůvodnění napadeného rozhodnutí zopakovala své stanovisko, že LuxSCS neměla v žádném případě kapacitu ke skutečnému používání nehmotných aktiv.

172 Konečně v oddíle 9.2.1.1.3 napadeného rozhodnutí (body 436 až 446 odůvodnění tohoto rozhodnutí), nadepsaném „Rizika nesená společností LuxSCS“, Komise analyzovala rizika nesená společností LuxSCS v rozsahu, v němž byla tato rizika relevantní v rámci licenční dohody. V bodě 446 odůvodnění uvedeného rozhodnutí Komise v tomto ohledu dospěla k závěru, že nelze mít za to, že by společnost LuxSCS účinně nesla rizika související s vývojem, zdokonalováním, správou a využíváním nehmotných aktiv, nebo že by měla finanční způsobilost taková rizika nést.

173 Navíc v oddíle 9.2.1.4.1 napadeného rozhodnutí, nadepsaném „Testovaným účastníkem by měla být společnost LuxSCS“, Komise v podstatě tvrdila, že je třeba zabránit záměně složitosti držených aktiv a složitosti funkcí vykonávaných účastníky dotčené transakce v rámci skupiny (bod 546 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Komise následně uvedla, že nic neumožňuje tvrdit, že přidružená společnost ve skupině, která poskytuje licenci na nehmotná aktiva jiné společnosti ve skupině, vykonává složitější funkce než tato společnost pouze proto, že je právoplatným vlastníkem složitých aktiv (bod 546 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V důsledku toho měla lucemburská daňová správa podle ní odmítnout tvrzení společnosti Amazon, podle kterého pouhé zákonné vlastnictví nehmotných aktiv představuje samo o sobě „jedinečný příspěvek“. Tato daňová správa spíše měla požadovat funkční analýzu prokazující, že společnost LuxSCS vykonává „jedinečné a hodnotné funkce“ (bod 547 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Konečně podle Komise, i když byla společnost LuxSCS během posuzovaného období zákonným vlastníkem nehmotných aktiv, funkční analýza provedená v oddíle 9.2.1.1 napadeného rozhodnutí prokazuje, že tato společnost nevykonávala žádné „aktivní“ a zásadní funkce ve vztahu k vývoji, zdokonalování, řízení a využívání těchto aktiv (bod 548 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

174 Posouzení Komise týkající se funkcí společnosti LuxSCS se z velké části překrývají s posouzeními týkajícími se aktiv používaných společností LuxSCS. Totéž platí, pokud jde o argumenty vznesené Lucemburským velkovévodstvím a společností Amazon proti těmto posouzením. Aby bylo možné přezkoumat, zda měla Komise správně za to, že jako testovaná strana měla být vybrána společnost LuxSCS, je tedy třeba analyzovat společně uvedené argumenty a poté argumenty týkající se rizik, která uvedená společnost nesla.

– *K funkcím a aktivům společnosti LuxSCS*

175 Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují tvrzení Komise týkající se funkcí společnosti LuxSCS. Pokud jde naproti tomu o nehmotná aktiva společnosti LuxSCS, shodně se domnívají, že tato aktiva jsou „jedinečná a hodnotná“, avšak tyto pojmy nedefinují.

176 Zaprvé Lucemburské velkovévodství a Amazon Komisi vytýkají, že nezohlednila skutečnost, že pokyny OECD ve znění z roku 1995 stanovily, že strana, která drží nehmotná aktiva, obecně není testovanou stranou pro účely použití TNMM. V tomto ohledu Lucemburské velkovévodství a Amazon trvají na skutečnosti, že společnost LuxSCS držela jedinečná a hodnotná nehmotná aktiva. Technologie, kterou poskytla společnost LuxSCS, hrála ústřední roli při rozvoji činností skupiny Amazon v Evropě. Tato nehmotná aktiva byla údajně nezbytná pro všechny činnosti skupiny Amazon v Evropě. Lucemburské velkovévodství kromě toho zdůrazňuje, že udělením licence k nehmotným aktivům poskytla LuxSCS společnosti LuxOpCo prospěch z vývojových

činností prováděných společnostmi ATI a A 9 ve Spojených státech a umožnila jí tato aktiva využívat optimálním způsobem. V důsledku toho by měla společnost LuxOpCo odměňovat společnost LuxSCS nejen za její přínosy, ale rovněž nepřímo za přínosy amerických subjektů skupiny Amazon.

177 Zadruhé Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují stanovisko Komise spočívající v rozlišování mezi tak zvanými „aktivními“ a „pasivními“ funkcemi a v tom, že pro účely funkční analýzy byly použity pouze tyto posledně uvedené funkce. V této souvislosti Komisi rovněž vytýkají, že v analýze funkcí nezohlednila skutečnost, že společnost LuxSCS poskytla společnosti LuxOpCo nehmotná aktiva v rámci kontrolované transakce. Amazon dodává, že poskytnutí nehmotných aktiv udělením licence společnosti LuxOpCo představuje využívání těchto aktiv společností LuxSCS, jak je uvedeno v bodě 6.32 pokynů OECD ve znění z roku 2017.

178 Zatřetí Lucemburské velkovévodství a Amazon tvrdí, že společnost LuxSCS na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, vykonávala jedinečné a hodnotné funkce. V této souvislosti zejména uvádějí, že LuxSCS prostřednictvím své účasti v DRN přispívala k nepřetržitému vyvíjení nehmotných aktiv, a to i když neměla zaměstnance. Podle Lucemburského velkovévodství a Amazon musí být přínosy amerických společností ATI a A 9, a sice nepřetržitý vývoj a zdokonalování duševního vlastnictví, přičteny společnosti LuxSCS nebo považovány za součást přínosů společnosti LuxSCS. Podle nich tak společnost LuxSCS vykonávala „jedinečné a hodnotné“ funkce, které odůvodňují, aby byla považována za nejkomplexnější stranu transakce. Amazon dále tvrdí, že otázka, zda společnost LuxSCS měla, či neměla schopnost provozovat podnik elektronického obchodu zcela sama a bez udělení licence k nehmotným aktivům jinému subjektu, je pro posouzení jedinečnosti jejích funkcí irelevantní.

179 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

180 Komise trvá na skutečnosti, že LuxSCS pouze „pasivně“ držela nehmotná aktiva a že je ve skutečnosti nevyužívala. Pouhé vlastnictví jedinečného a hodnotného nehmotného aktiva nestačí k závěru, že tento subjekt je komplexní. V projednávaném případě toto vlastnictví nepostačuje ani k přičtení společnosti LuxSCS téměř veškerých zisků dosažených společností LuxOpCo, i když žádná z činností společnosti LuxOpCo nemohla být vykonávána bez přístupu k nehmotným aktivům. Po uzavření licenční dohody již společnost LuxSCS nebyla oprávněna užívat aktiva ani k tomu neměla kapacitu. Nehmotná aktiva užívala v rámci svých obchodních činností pouze společnost LuxOpCo. V této souvislosti Komise rovněž připomíná, že LuxSCS neměla zaměstnance a nebyla schopna vykonávat funkce související s vývojem, zlepšováním a využíváním nehmotných aktiv.

181 Podle Komise navíc Lucemburské velkovévodství a Amazon nesprávně odkazují na přínosy entit patřících do skupiny Amazon, které se nacházejí ve Spojených státech (viz bod 179 výše), jelikož posledně uvedené nejsou dotčeny licenční dohodou a jednají nezávisle na společnosti LuxSCS. Jakákoli případná funkce těchto entit ve vztahu k nehmotným aktivům, jakož i okolnost, že Amazon.com směrovala činnosti společností LuxSCS nebo LuxOpCo nebo dále charakteristické rysy dohody o vstupu a DRN jsou tedy pro funkční analýzu společnosti LuxSCS irelevantní. Vývojové funkce zastávané společnostmi ATI a A 9 tedy nemohou být společnosti LuxSCS přičítány, jelikož jednotlivé strany DRN jednají na svůj účet a na své riziko. Komise tvrdí, že dohoda o vstupu a DRN již v každém případě stanovily obvyklou tržní odměnu za funkce vykonávané společnostmi ATI a A 9 v souvislosti s nehmotnými aktivy. Jakákoli jiná transakce uvnitř skupiny mezi americkými subjekty a společností LuxOpCo v souvislosti s nehmotnými

aktivy, jejíž existenci v každém případě Lucemburské velkovévodství ani Amazon neprokázaly, nemůže odůvodnit vyplacení zbytkových zisků společnosti LuxOpCo ve prospěch společnosti LuxSCS.

182 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že jak již bylo uvedeno v bodě 166 výše, podle bodu 3.43 pokynů OECD ve znění z roku 1995 „podnik, na který se použije transakční metoda čistého rozpětí, by měl být podnikem, pro který lze identifikovat spolehlivé údaje o nejúžeji srovnatelných transakcích“, a to „bude často znamenat výběr přidruženého podniku, který je z podniků dotčených transakcí nejméně komplexní a který nemá jedinečná a hodnotná nehmotná aktiva“. Pojem „jedinečná“ nebo „hodnotná“ aktiva není v pokynech OECD ve znění z roku 1995 blíže vysvětlen.

183 Z bodu 3.43 pokynů OECD ve znění z roku 1995 vyplývá, že tyto pokyny doporučovaly nevybírat stranu, která drží jedinečná a hodnotná aktiva jako testovanou stranu pro účely uplatnění TNMM, ale upřednostnit jiný subjekt, který je účastníkem kontrolované transakce. Logika, z níž uvedený bod 3.43 vychází, je logikou, podle níž je obecně obtížnější nalézt spolehlivé srovnatelné skutečnosti za účelem přezkoumání té strany kontrolované transakce, která drží jedinečná a hodnotná nehmotná aktiva. Toto pojetí vyplývá rovněž z bodu 6.26 pokynů OECD ve znění z roku 1995. Podle tohoto bodu mohlo být v případě značně hodnotného nehmotného majetku obtížné určit srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky. Z téhož bodu vyplývá, že určení srovnatelných skutečností by bylo obtížnější z důvodu pouhého držení jedinečných nebo hodnotných nehmotných aktiv. Je třeba uvést, že bod 6.26 pokynů OECD ve znění z roku 1995 vychází z předpokladu, že nehmotné aktivum lze považovat za „jedinečné“, pokud k tomuto aktivu neexistují aktiva srovnatelná. Nehmotné aktivum je „hodnotné“, pokud umožňuje vytvářet značné příjmy. Kromě toho je třeba konstatovat, že toto chápání odpovídá definici pojmu, která je uvedena v bodě 6.17 pokynů OECD ve znění z roku 2017. Z tohoto bodu vyplývá, že „jedinečnými a hodnotnými nehmotnými aktivy“ jsou zaprvé ta, která nejsou srovnatelná s nehmotnými aktivy používanými stranami potenciálně srovnatelných transakcí, a zadruhé aktiva, jejichž použití v obchodních činnostech by mělo vést k budoucím vyšším hospodářským ziskům, než kterých by bylo možné dosáhnout v případě neexistence uvedených nehmotných aktiv.

184 V projednávaném případě je zaprvé nesporné, že společnost LuxSCS držela práva k nehmotným aktivům skupiny Amazon v Evropě a tato aktiva poskytovala společnosti LuxOpCo na základě licenční dohody.

185 V tomto ohledu je třeba vedle skutečností uvedených v bodech 4 a 5 výše uvést, že podle dohody o převodu uzavřené mezi společnostmi ATI a LuxSCS dne 1. ledna 2005, která je jednou ze složek dohody o vstupu, bylo na společnost LuxSCS převedeno vlastnictví k části těchto aktiv (viz body 3.1 a 3.2 uvedené dohody), tedy zejména a hlavně názvy internetových domén v Evropě, jako je amazon.co.uk, amazon.fr a amazon.de.

186 Dále na základě licenční dohody uzavřené mezi společnostmi ATI a LuxSCS dne 1. ledna 2005 získala LuxSCS právo užívat v Evropě většinu nehmotných aktiv skupiny Amazon existujících v roce 2005, a sice technologii, vynálezy, patenty, ochranné známky, práva spojená se zákazníky atd., aniž toto licenční právo společnosti LuxSCS bylo právem výlučným.

187 Navíc podle bodu 6.2 písm. a) a bodu 6.3 písm. a) DRN držela společnost LuxSCS nevýhradní licenci k duševnímu vlastnictví společností A 9 a ATI, které bylo vyvíjeno po roce 2005, jakož i k vlastnictví odvozených práv, rozvíjenému po roce 2005, z nehmotných aktiv, jejichž zákonným vlastníkem byla LuxSCS.

188 Konečně společnost LuxSCS též uzavřela s evropskými sesterskými společnostmi dohody o licenci a převodu práv duševního vlastnictví (Intellectual Property Assignment and License Agreement), na základě kterých obdržela ochranné známky a práva duševního vlastnictví k evropským internetovým stránkám, které tyto společnosti držely.

189 Nehmotná aktiva, ke kterým držela společnost LuxSCS práva, zahrnovala následující tři kategorie duševního vlastnictví: technologie, nehmotná aktiva spojená s marketingem a údaje o zákaznících. Technologie byla tvořena kompletní škálou zahrnující všechny aspekty činnosti skupiny Amazon, zvláště technologie pro softwarovou platformu této skupiny, vzhled internetové stránky, katalog, zpracování objednávek, logistiku, vyhledávací a navigační funkce, zákaznické služby a funkce personalizace.

190 Zadruhé je třeba uvést, že i když Komise tvrdí, že LuxSCS nevykonávala „jedinečné a hodnotné funkce“ v souvislosti s nehmotnými aktivy, nezpochybňuje „jednotnou a hodnotou [povahu] nehmotných aktiv“ držených společností LuxSCS a poskytnutých společnosti LuxSCS v rámci kontrolované transakce.

191 Komise zejména podloženým způsobem nezpochybnila tvrzení Amazon, podle kterého tato technologie byla jedinečná, neboť srovnatelné technologie neexistovaly, a hrála zásadní roli v různých aspektech obchodních činností skupiny Amazon v Evropě, čímž umožňovala vytvářet značné příjmy. Navíc je třeba uvést, že není zpochybňována skutečnost, jak tvrdí Amazon, že obchodní činnosti skupiny by bez této technologie nemohly dosáhnout takového rozsahu a získat takový úspěch jak v Evropě, tak i v jiných oblastech světa. Přesvědčivé je rovněž tvrzení Lucemburského velkovévodství, podle kterého se skupina Amazon během posuzovaného období opírala o svou technologii, která byla „ústředním bodem [jejího] „business model“ (modelu podnikání), jakožto konkurenční rozdíl v tom smyslu, že právě tato technologie vytvářela jedinečný a hodnotný přínos, který umožnil (a ještě umožňuje) skupině Amazon nadále konkurovat ve vysoce konkurenčním prostředí vyznačujícím se nízkými maržemi. Z bodu 338 odůvodnění napadeného rozhodnutí kromě toho vyplývá, že i někteří konkurenti skupiny Amazon připouští, že maloobchodní prodejní platforma skupiny Amazon „dnes představuje stěží dosažitelnou konkurenční výhodu“ z důvodu „velmi agresivní strategie investic do technologie“. Pokud jde o technologii, jednalo se tedy o aktivum, pro které nebylo srovnání.

192 V tomto ohledu je kromě toho třeba zdůraznit, že není nezbytné zkoumat argumenty Komise směřující k tvrzení, že pouze technologie nebyla dostatečná pro provoz obchodních činností skupiny Amazon v Evropě a lidské funkce vykonávané zaměstnanci společnosti LuxOpCo byly rovněž značné. Tyto argumenty, i kdyby byly opodstatněné, totiž nezpochybňují zjištění, že technologie hrála v obchodních činnostech skupiny Amazon v Evropě zásadní roli, a představovala tak jedinečné a hodnotné aktivum.

193 Pokud jde o ochranné známky zapsané v Evropě, je třeba konstatovat, že z údajů ve spise nevyplývá, že by ke dni, kdy byla na společnost LuxSCS tato aktiva, která již požívala mezinárodního dobrého jména skupiny Amazon, převedena, na evropském trhu existovala srovnatelná aktiva. Je tedy třeba mít za to, že dotčené ochranné známky byly jedinečné. Je nesporné, že jejich využívání umožnilo vytvářet v Evropě značné zisky. Tyto ochranné známky jsou tedy rovněž „hodnotné“. Pokud jde o údaje o zákaznících, ani tyto neměly srovnání a umožňovaly dosažení značných zisků. Je tedy třeba mít za to, že tato nehmotná aktiva byla rovněž jedinečná a hodnotná.

194 Za těchto podmínek, s ohledem na bod 3.43 pokynů OECD ve znění z roku 1995 a s ohledem na skutečnost, že nehmotná aktiva skupiny Amazon, a zejména technologie, představují jedinečná a hodnotná aktiva provozovaná společností LuxSCS v rámci kontrolované transakce, nebylo možné lucemburským daňovým orgánům vytýkat, že stejně jako autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003 měly za to, že podle pokynů OECD ve znění z roku 1995 bylo správné zvolit jako testovanou stranu jinou společnost než LuxSCS. Kromě toho, jak navrhla Komise v poznámce pod čarou 681 napadeného rozhodnutí, i když podle pokynů OECD ve znění z roku 2017 pasivní držitel nemůže být nejkomplexnější stranou, a může být tedy v rámci použití TNMM testovanou stranou, je třeba konstatovat, že v posuzovaném období, které musí být v projednávané věci zkoumáno pouze s ohledem na pokyny OECD ve znění z roku 1995, tomu tak nebylo.

195 V bodě 83 žalobní odpovědi ve věci T-318/18 Komise patrně hodlá trvat na skutečnosti, že podle bodu 3.43 zásad OECD ve znění z roku 1995 je to pouze „často“, kdy bude jako testovaná strana vybrán přidružený podnik, který je „z podniků dotčených transakcí nejméně komplexní a který nemá jedinečná a hodnotná nehmotná aktiva“, avšak nejedná se o absolutní pravidlo v tomto ohledu. V rozsahu, v němž Komise hodlá tvrdit, že pravidlo obsažené v bodě 3.43 pokynů OECD ve znění z roku 1995 není absolutním pravidlem, ale pravidlem, které nemusí být použito, pokud to odůvodňují zvláštní okolnosti dotčené kontrolované transakce, je třeba konstatovat, že v napadeném rozhodnutí nevysvětlila, v čem mělo být toto doporučení v projednávaném případě odmítnuto. Komise neprokázala, že se lucemburské daňové orgány měly od pravidla obsaženého v bodě 3.43 pokynů OECD v jejich znění z roku 1995 odchýlit z důvodu zvláštnosti vlastní kontrolované transakci dotčené v projednávané věci, a sice licenční dohodě.

196 Zadruhé a v každém případě je třeba konstatovat, že Komise měla nesprávně za to, že kromě funkcí zachování jejího duševního vlastnictví nevykonávala společnost LuxSCS žádnou „aktivní a zásadní“ funkci související s nehmotnými aktivy (viz bod 420 odůvodnění napadeného rozhodnutí) nebo „žádnou aktivní a zásadní funkci“ ve vztahu k nehmotným aktivům (viz bod 548 odůvodnění uvedeného rozhodnutí) nebo také „žádnou funkci, která by zvyšovala hodnotu nehmotných aktiv“ (viz bod 526 odůvodnění téhož rozhodnutí).

197 Zaprvé, pokud jde o rozlišení, které Komise činí mezi tzv. „pasivním“ držením (body 418 a 430 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a „aktivním“ držením nehmotných aktiv, jakož i mezi „aktivními“ a „pasivními“ funkcemi (viz bod 548 odůvodnění napadeného rozhodnutí), je třeba konstatovat, stejně jako Lucemburské velkovévodství a Amazon, že pokyny OECD, které jsou v projednávané věci relevantní, takové rozlišování nestanoví.

198 Pokyny OECD ve znění z roku 1995 ve svém bodě 1.20 totiž pouze uvádějí, že obecně platí, že pokud je třeba určit, zda má odměna stanovená v rámci kontrolované transakce povahu obvyklé tržní odměny, je třeba zkoumat, zda tato odměna odpovídá „funkcím převzatým každým podnikem“ a „porovnat funkce vykonávané stranami“.

199 Není sice vyloučeno, že bod 1.20 pokynů OECD ve znění z roku 1995 může být vykládán v tom smyslu, že výraz „vykonávané“ odkazuje na takzvané „aktivní“ funkce.

200 Z bodu 1.20 pokynů OECD ve znění z roku 1995 však jasně nevyplývá, že pro účely funkční analýzy stran transakce mohly být zohledněny pouze „aktivní“ funkce. Z tohoto bodu rovněž nevyplývá, že subjekt nemůže být považován za subjekt, který „převzal“ nebo „vykonává“ funkce, když vlastní určitá aktiva, a omezuje se na financování například jejich vývoje nebo zdokonalování.

201 Navíc je třeba zdůraznit, že podle bodu 1.22 pokynů OECD může být „při určení a srovnání vykonávaných funkcí relevantní a užitečné zohlednit aktiva, která jsou nebo budou používána“ a že „v tomto ohledu je třeba zvážit druh použitých aktiv (továrny, zařízení, nehmotné statky atd.) a charakteristiky těchto aktiv (věk, tržní hodnota, umístění, existence práv průmyslového vlastnictví atd.)“. Jinými slovy je za účelem přezkumu vykonávaných funkcí doporučováno zohlednit skutečnost, že společnost poskytuje aktiva v rámci kontrolované transakce. Z toho tedy vyplývá, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, mělo být poskytnutí nehmotných aktiv zohledněno pro účely přezkumu funkcí vykonávaných nebo zajišťovaných stranou transakce uvnitř skupiny, aniž bylo relevantní rozlišení mezi „aktivními“ a „pasivními“ funkcemi.

202 Zadruhé i za předpokladu, že by Komise skutečně mohla rozlišovat mezi „pasivními“ a „aktivními“ funkcemi, dospěla nesprávně k závěru, který vyplývá z bodu 420 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že společnost LuxSCS byla pouhým pasivním držitelem nehmotných aktiv, že se omezila na zachování nehmotných aktiv a že jí nemohla být přičítána žádná jiná aktivní funkce.

203 Komise nezohlednila skutečnost, že společnost LuxSCS skutečně provozovala uvedená aktiva tím, že je poskytla společnosti LuxOpCo za zaplacení poplatku prostřednictvím licenční dohody.

204 Je totiž nesporné, že podle licenční dohody poskytla společnost LuxSCS společnosti LuxOpCo licenci na veškerá nehmotná aktiva Amazon na evropském území. Tato dohoda se týkala nejen všech nehmotných aktiv uvedených v dohodě o vstupu a DRN, ale rovněž nehmotných aktiv, zejména ochranných známek, které získala v roce 2006 od evropských sesterských společností, jakož i odvozených práv, která z nich vyplývala. Poskytnutí nehmotných aktiv společnosti LuxOpCo na základě licence jako protiplnění za zaplacení poplatku přitom představuje využívání těchto aktiv, což znamená výkon aktivních funkcí.

205 Toto využívání odpovídá používání nehmotných aktiv ve smyslu použití společností LuxSCS, jehož údajná neexistence je Komisí rozvedena v bodech 430 až 432 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

206 Využívání nehmotných aktiv společností LuxSCS prostřednictvím jejich poskytnutí společnosti LuxOpCo v rámci licenční dohody naplňuje rovněž kritérium navrhované Komisí v bodě 83 její žalobní odpovědi ve věci T-318/18. Podle tohoto kritéria bylo pravidlo obsažené v bodě 3.43 pokynů OECD ve znění z roku 1995, jak je uvedeno v bodech 183 a 184 výše, vytvořeno autory uvedených pokynů „na základě předpokladu, že strana kontrolované transakce, která drží hodnotná nehmotná aktiva je […] tím, kdo je používá […] v rámci výkonu aktivních činností souvisejících s touto transakcí“. V tomto ohledu, aniž je třeba zjišťovat, zda je Komise oprávněna mít za to, že uvedený bod je třeba vykládat tak, že vyžaduje určité užívání nehmotných aktiv, je třeba konstatovat, že skutečnost, že společnost LuxSCS zpřístupnila nehmotná aktiva společnosti LuxOpCo v rámci licenční dohody, představuje použití ve smyslu chápaném Komisí.

207 Dále je třeba uvést, že společnost LuxSCS přispívala k vývoji nehmotných aktiv prostřednictvím svého finančního příspěvku na základě DRN. V této souvislosti je třeba připomenout, jak již bylo uvedeno v poslední větě druhé odrážky bodu 4 výše, že LuxSCS měla hradit roční podíl na nákladech spojených s programem rozvoje DRN.

208 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že z pokynů OECD ve znění z roku 1995 nevyplývá, že finanční účast na dohodě o rozdělení nákladů nemůže být považována za skutečnou účast na rozvoji aktiv, která jsou předmětem takové dohody. Naopak, z bodu 8.15 pokynů OECD ve znění z roku 1995, který uvádí, pokud jde o dohody o rozdělení nákladů, že „[ne]ní pravděpodobně jednoduché určit

relativní hodnotu přínosu každého účastníka kromě případů, kdy jsou všechny příspěvky v plné výši placeny v hotovosti“, vyplývá, že finanční příspěvek na takovou dohodu o rozdělení nákladů může být skutečně platným a hodnotným přínosem, a to tedy bez ohledu na otázku, zda subjekt, který poskytl finanční příspěvek, přispívá rovněž jiným způsobem. V některých případech totiž není vyloučeno, že finanční příspěvek na transakci uvnitř skupiny může být jediným motorem (obchodního) úspěchu transakce.

209 Navíc podle bodu 6.3 písm. b) a bodu 6.4 DRN se společnost LuxSCS stala výměnou za účast na nákladech spoluvlastníkem, se společností A 9, části nehmotných aktiv, která byla neustále vyvíjena a zdokonalována ve Spojených státech. Tento vývoj a zdokonalování byly společností LuxSCS poskytovány společnosti LuxOpCo nepřetržitě na základě licenční dohody, takže je možné mít za to, že z pohledu společnosti LuxOpCo byly přičitatelné společnosti LuxSCS, a nikoli americkým entitám. V rámci licenční dohody se výsledky vývoje a zdokonalování nehmotných aktiv přičítají společnosti LuxSCS.

210 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že Komise měla v bodě 429 odůvodnění napadeného rozhodnutí nesprávně za to, že „k funkcím, o kterých by se dalo skutečně říci, že je plnila společnost LuxSCS, [patřily pouze] funkce související se zachováním jejího zákonného vlastnictví nehmotných aktiv“. Kritérium použité Komisí, které se týká rozlišení mezi aktivními a pasivními funkcemi, není relevantní. I kdyby bylo třeba použít toto kritérium, je třeba konstatovat, že LuxSCS poskytla společnosti LuxOpCo nehmotná aktiva a přispěla k jejich vývoji svým finančním příspěvkem na DRN. Tyto funkce měly být Komisí zohledněny v její funkční analýze společnosti LuxSCS, jakož i pro účely výběru testované strany.

211 Argumenty předložené Komisí tento závěr nezpochybňují.

212 Zaprvé posouzení Komise v bodech 420 a 421 odůvodnění napadeného rozhodnutí a zopakované v rámci projednávané žaloby (viz bod 181 výše), podle kterého LuxSCS „nemohla vykonávat žádnou aktivní a zásadní funkci v souvislosti s vývojem, posílením, řízením nebo využíváním [nehmotných aktiv]“, neboť LuxSCS „již nebyla oprávněna hospodářsky využívat nehmotná aktiva v rámci evropských činností [skupiny] Amazon“, nemůže uspět.

213 Komise totiž opřela toto zjištění o tvrzení několikrát zopakované v napadeném rozhodnutí, podle kterého společnost LuxOpCo od společnosti LuxSCS obdržela „neodvolatelnou“ a „výlučnou“ licenci (viz například body 116, 419, 431, 438, 442 a 450 odůvodnění napadeného rozhodnutí), což připravilo LuxSCS o jakoukoli možnost využívat nehmotná aktiva.

214 V tomto ohledu stačí připomenout, že poskytnutí licence již představuje využívání.

215 Zadruhé závěr uvedený v bodě 211 výše není zpochybněn posouzením učiněným Komisí v bodě 421 odůvodnění napadeného rozhodnutí a zopakovaným v rámci projednávané žaloby (viz bod 181 výše), podle kterého není LuxSCS schopna vykonávat funkce, neboť neměla zaměstnance.

216 V tomto ohledu je třeba uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, skutečnost, že společnost LuxSCS byla, či nebyla schopna provozovat podnik elektronického obchodu zcela sama, je pro posouzení funkcí společnosti LuxSCS v souvislosti s využíváním nehmotných aktiv irelevantní. Jak je totiž uvedeno v bodě 204 výše, společnost LuxSCS skutečně využívala nehmotná aktiva tím, že je převedla na společnost LuxOpCo na základě licence.

217 Mimoto na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, nebylo k tomu, aby společnost LuxSCS přispívala k neustálému vývoji nehmotných aktiv nutné, aby měla vlastní zaměstnance. Společnost LuxSCS totiž k tomuto vývoji přispívala svou finanční účastí na DRN.

218 Zatřetí závěr uvedený v bodě 211 výše není zpochybněn argumentem Komise, podle kterého byl finanční příspěvek společnosti LuxSCS na vývoj nehmotných aktiv čistě umělý, neboť financování vývoje nehmotných aktiv pocházelo z účtů společnosti LuxOpCo, což znamenalo, že LuxOpCo vykonávala všechny funkce, které DRN svěřilo společnosti LuxSCS.

219 Původ kapitálu použitého společností LuxSCS ke splnění finančních závazků, které pro ni vyplývají z DRN, a tedy skutečnost, že tento kapitál pocházel z platby licenčního poplatku společností LuxOpCo, totiž není relevantní. Pokyny OECD ve znění z roku 1995 nevyžadují, aby investovaný kapitál pocházel z určitého zdroje. Není vyloučeno, že tento kapitál má svůj původ v takovém poplatku, jako je dotčený licenční poplatek, nebo že pochází z jiného zdroje příjmů, jako je například půjčka.

220 V každém případě je nesporné, že společnost LuxSCS disponovala kromě příjmů z licenčního poplatku vlastním kapitálem. Jak přitom uvedlo Lucemburské velkovévodství, společnost LuxSCS mohla díky svému vlastnímu kapitálu absorbovat ztráty utrpěné během prvních let jejího provozu bez zásahu společnosti LuxOpCo. V roce 2006 byla výše licenčního poplatku placeného společností LuxOpCo společnosti LuxSCS ostatně výrazně nižší než platby, které společnost LuxSCS uskutečnila na základě dohody o vstupu a DRN.

221 Zatřetí Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují posouzení Komise provedené zejména v bodech 407 a 547 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého nelze mít za to, že LuxSCS vykonávala „jedinečné a hodnotné“ funkce (viz zejména body 407 a 547 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

222 Pokud jde o pojem „jedinečné a hodnotné funkce“, je třeba zdůraznit, že pokyny OECD ve znění z roku 1995 tento pojem nepoužívají. Pouze výraz „jedinečná a hodnotná aktiva“ je opakovaně používán zejména v oddílech týkajících se TNMM a metody rozdělení zisků, nejčastěji pro odkaz na nehmotná aktiva (vývoj nebo vlastnictví) (viz například body 1.8, 3.19, 3.43 a 6.26 uvedených pokynů).

223 Naproti tomu pouze znění pokynů OECD z roku 2017, které nejsou v projednávané věci relevantní, jasně pojednává o „jedinečných a hodnotných“ příspěvcích nebo funkcích a rozlišuje mezi „jedinečnými a hodnotnými funkcemi“ na straně jedné a „rutinními funkcemi“ na straně druhé. Jak již bylo uvedeno v bodě 184 výše, pokyny OECD ve znění z roku 2017 obsahují v bodě 6.17 definici pojmu „jedinečná a hodnotná aktiva“. Naproti tomu, i když autoři pokynů OECD ve znění z roku 2017 často používají pojem „jedinečné a hodnotné funkce“, neposkytují v tomto ohledu žádnou definici.

224 Hlavní účastníci řízení upřesnili, co rozumí výrazy „rutinní funkce“ nebo „běžné funkce“. Lucemburské velkovévodství na jednání uvedlo, že subjekt vykonává „rutinní funkce“, pokud vykonává obvyklé funkce, a sice funkce, které mohou vykonávat i jiné podniky. Jedná se tedy v podstatě o funkce, k nimž lze snadno nalézt srovnání. Amazon na jednání zdůraznila, že pojem „rutinní funkce“ neznamená, že dotčené funkce nemají hodnotu, ale že je lze snadno hodnotit ve vztahu ke srovnatelné funkci (anglicky „benchmarked“) a odměnit. Komise toto pojetí nezpochybnila. Z bodu 14 (poznámka pod čarou 18) žalobní odpovědi ve věci T-318/18 vyplývá,

že podle Komise pojem „běžné“ odkazuje na funkce, které nejsou jedinečné a které mají srovnání na volném trhu. Podobně v bodě 17 (poznámka pod čarou 21) žalobní odpovědi ve věci T-816/17 Komise staví „běžné“ funkce proti funkcím, které „nejsou jedinečné a hodnotné“.

225 V projednávané věci není třeba určit, zda již na základě pokynů OECD ve znění z roku 1995 mohla Komise ověřit povahu ceny jako ceny stanovené za obvyklých tržních podmínek tak, že by použila pojem „jedinečné a hodnotné funkce“, neboť tento pojem se údajně používal již v době působnosti pokynů OECD ve znění z roku 1995, a to i když tyto pokyny tento pojem výslovně neuváděly, nebo zda se kritérium týkající se „jedinečných a hodnotných funkcí“ mohlo v tomto ohledu zohledňovat až od přijetí pokynů OECD ve znění z roku 2017.

226 Hlavní účastníci řízení totiž každopádně relevanci tohoto kritéria nezpochybnili, ale shodli se na tom, že je toto kritérium jádrem jejich argumentů jakožto relevantní parametr pro posouzení jejich situace. V tomto ohledu je třeba uvést, že stejně jako je tomu v případě pojmu „jedinečná a hodnotná aktiva“ (viz bod 176 výše) se účastníci řízení nezabývali definicí pojmu „jedinečné a hodnotné funkce“.

227 Pokud jde o význam výrazu „jedinečné a hodnotné funkce“, podobně jako bylo uvedeno v bodě 184 výše, a s ohledem na chápání tohoto výrazu účastníky řízení (viz bod 225 výše) je pro účely projednávané věci třeba konstatovat, že pojem „jedinečná funkce“ odkazuje na situaci, kdy pro určitou funkci není srovnání. Pojem „hodnotná funkce“ se vztahuje zejména ke skutečnosti, že dotčená funkce umožňuje dosahovat značných příjmů. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že i když označení určité funkce za „jedinečnou“ vylučuje, aby mohla být tatáž funkce kvalifikována jako „rutinní“ nebo také „běžná“, tytéž úvahy nemohou platit pro pojem „hodnotná funkce“. Existují rovněž „rutinní“ nebo „běžné“ funkce, které umožňují vytvářet vysoké příjmy, a z tohoto důvodu je třeba je kvalifikovat jako „hodnotné funkce“.

228 Jak bylo uvedeno v bodě 191 výše, v projednávané věci není zpochybňováno, že nehmotná aktiva, která jsou předmětem licenční dohody, byla jedinečná a hodnotná.

229 Zadruhé společnost LuxSCS nejen využívala, ale také finančně přispívala k vývoji těchto jedinečných a hodnotných nehmotných aktiv, jichž byla majitelkou. Z toho, co bylo právě uvedeno v bodech 202 až 210 výše tedy vyplývá, že všechny funkce společnosti LuxSCS související s nehmotnými aktivy měly být Komisí považovány za jedinečné a hodnotné. Tvrzení učiněné v bodě 547 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého měla lucemburská daňová správa požadovat funkční analýzu prokazující, že LuxSCS vykonávala „jedinečné a hodnotné funkce“, tedy není odůvodněné, a musí být proto odmítnuto. Vzhledem k funkcím a aktivům společnosti LuxSCS tedy není závěr Komise, podle kterého měla být LuxSCS považována za testovanou stranu, přesvědčivý.

– *K rizikům, která nesla společnost LuxSCS*

230 Lucemburské velkovévodství a Amazon v podstatě tvrdí, že společnost LuxSCS nesla rizika spojená s nehmotnými aktivy jako taková, zatímco společnost LuxOpCo nesla pouze rizika spojená s jejími maloobchodními činnostmi. Společnost LuxSCS kromě toho nesla finanční rizika spojená s nehmotnými aktivy, protože musela splnit povinnost, která pro ni vyplývala z dohody o vstupu a z DRN zaplatit společnostem ATI a A 9 vstupní náklady a náklady na základě DRN.

231 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

232 Zejména tvrdí, že ani rozhodnutí jediného jednatele společnosti LuxSCS, ani zápisy z valných hromad společnosti LuxSCS neuvádí významná rozhodnutí týkající se řízení rizik. Ve skutečnosti neměla společnost LuxSCS finanční, ani provozní kapacitu nést tato rizika. Společnost LuxSCS mohla nést náklady spojené s dohodou o vstupu a DRN pouze díky financování získanému každý rok prostřednictvím licenčních poplatků placených společností LuxOpCo v rámci licenční dohody, takže kapitál společnosti LuxSCS nebyl nikdy vystaven riziku. Kromě toho měla společnost LuxSCS prospěch z podstatné počáteční kapitalizace ze strany své mateřské společnosti, která pokryla vstupní platby. V každém případě společnost LuxSCS na základě licenční dohody převedla finanční rizika na společnost LuxOpCo. Rizika nesená společností LuxSCS jsou tedy teoretická, jelikož LuxSCS měla možnost vypovědět licenční dohodu a udělit licenci jiné přidružené nebo nezávislé straně. Finanční rizika společnosti LuxSCS byla rovněž teoretická, protože její finanční účast na DRN byla financována licenčním poplatkem hrazeným společností LuxOpCo a částka plateb na základě DRN byla sladěna s příjmy společnosti LuxOpCo.

233 V tomto ohledu je třeba bez dalšího uvést, že vzhledem k tomu, že LuxSCS získala plné vlastnictví k části nehmotných aktiv v souladu s bodem 3.1 dohody o převodu uzavřené se společností ATI dne 1. ledna 2005, nesla veškerá rizika spojená s existencí nehmotných aktiv jako takových. Jednalo se například o taková rizika, jako je zpochybnění třetí osobou nebo znehodnocení nehmotných aktiv. To je logickým důsledkem skutečnosti, že společnost LuxSCS byla vlastníkem těchto aktiv. Z hlediska licenční dohody uzavřené se společností ATI dne 1. ledna 2005 společnost LuxSCS nesla rovněž rizika spojená s vývojem nehmotných aktiv americkými společnostmi ATI a A 9.

234 Vzhledem k tomu, že LuxSCS měla během posuzovaného období licenci k jiné části nehmotných aktiv uvedených v bodě 3.1 licenční dohody uzavřené se společností ATI dne 1. ledna 2005, jakož i v bodech 6.1 a 6.2 DRN, nesla finanční rizika spojená s těmito aktivy využívanými z důvodu její účasti na DRN. Přesněji rozdělení nákladů mezi strany DRN bylo stanoveno v souladu s body 4 a 5 DRN. Podle těchto bodů DRN měla společnost LuxSCS povinnost nést náklady související s vývojem nehmotných aktiv. Ačkoliv rozdělení nákladů záviselo na podílu zisků dosažených v Evropě ve srovnání se zisky dosaženými na světové úrovni, náklady jako takové byly zcela nezávislé na úrovni zisků dosažených v Evropě. V tomto ohledu je třeba uvést, že pokud by náklady spojené s vývojem byly vyšší než licenční poplatek hrazený společností LuxOpCo, finanční důsledky plynoucí z tohoto rozdílu by musela nést LuxSCS. V případě, že by společnost LuxOpCo zaznamenala ztráty nebo nízké zisky, licenční poplatek by nestačil k pokrytí pevných nákladů vynaložených společností LuxSCS, a to především plateb na základě dohody o vstupu a DRN. Jinými slovy, hrozilo by, že LuxSCS nebude mít dostatečné příjmy k provedení vstupních plateb a rozdělení nákladů podle dohody o vstupu a DRN.

235 Pokud jde o tato finanční rizika, je třeba zdůraznit, že Komise, navzdory nepodloženému tvrzení, které uvedla na jednání, neprokázala, že povinnost společnosti LuxSCS uskutečňovat platby dlužné z titulu DRN byla skutečně přesně vázána na platbu částky licenčního poplatku společností LuxOpCo. Naopak, jak ostatně uvedla sama Komise v bodě 445 odůvodnění napadeného rozhodnutí, částky obdržené společností LuxSCS z titulu licenčního poplatku přímo neodpovídají částkám dlužným společností LuxSCS na základě DRN. Částka licenčního poplatku placeného společností LuxOpCo společnosti LuxSCS tak byla v roce 2006 mnohem nižší než vstupní platby a rozdělení nákladů uskutečněné společností LuxSCS.

236 Pokud jde ještě o finanční rizika nesená společností LuxSCS, Komise nebyla schopna prokázat, že tato společnost nedisponuje podstatnými vlastními zdroji. Pokud jde o původní kapitál společnosti LuxSCS, který Komise v bodě 445 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyloučila jako

irelevantní, je nesporné, že přinejmenším v roce 2006 mohla společnost LuxSCS vyrovnat ztráty vzniklé během prvních let jejího provozu bez zásahu společnosti LuxOpCo právě díky tomuto kapitálu.

237 Konečně je pravda, že podle bodů 2.3 a 9.2 licenční dohody měla společnost LuxOpCo povinnost chránit nehmotná aktiva. Podle znění bodu 2.3 uvedené dohody byla totiž LuxOpCo povinna přijmout veškerá opatření nezbytná k ochraně práv společnosti LuxSCS k nehmotným aktivům a dále podle bodu 9.2 téže dohody měla LuxOpCo povinnost zabránit a na vlastní náklady napadnout u soudu jakékoliv neoprávněné užívání nehmotného majetku. Společnost LuxOpCo tedy nesla rizika spojená s ochranou nehmotných aktiv.

238 To nic nemění na skutečnosti, že další rizika spojená s nehmotnými aktivy nesla společnost LuxSCS z důvodu její finanční účasti na DRN.

239 Z ustanovení licenční dohody totiž nevyplývá, že by LuxSCS přenesla na společnost LuxOpCo jiná rizika než rizika vyplývající z bodů 2.3 a 9.2 uvedené dohody, a sice rizika související s povinností chránit nehmotná aktiva. Na rozdíl od toho, co předestírá Komise, licenční dohoda neobsahuje žádné ustanovení o převodu veškerých rizik spojených s nehmotnými aktivy společností LuxSCS na společnost LuxOpCo jako takovém. Licenční dohoda zejména neobsahuje žádné ustanovení týkající se převodu rizik spojených s vývojem nehmotných aktiv.

240 Závěr vyjádřený Komisí zejména v bodě 438 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého společnost LuxSCS převedla na společnost LuxOpCo rizika spojená s vývojem, řízením a využíváním nehmotných aktiv, tedy nelze přijmout, neboť není podpořen ustanoveními licenční dohody.

241 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že Lucemburské velkovévodství a Amazon oprávněně tvrdí, že společnost LuxSCS nesla rizika spojená s vlastnictvím a vývojem nehmotných aktiv využívaných k provozování evropských činností, včetně finančních rizik spojených s provozem těchto nehmotných aktiv, zatímco společnost LuxOpCo v podstatě nesla pouze rizika spojená s jejími vlastními činnostmi maloobchodníka, a zejména rizika spojená s prodejem a službami tržiště.

– Závěr ohledně funkční analýzy společnosti LuxSCS a dopad tohoto závěru na výběr této společnosti jako testované strany

242 S ohledem na úvahy uvedené v bodech 161 až 241 výše je třeba učinit dvě konstatování.

243 Zaprvé funkční analýzu společnosti LuxSCS provedenou Komisí nelze potvrdit. Komise podcenila funkce společnosti LuxSCS. Pokud jde o nehmotná aktiva, Komise zejména nezohlednila skutečnost, že jak podle smluvních ujednání, tak fakticky poskytovala společnost LuxSCS nehmotná aktiva, která na trhu nebyla srovnatelná, a která tedy byla jedinečná a hodnotná. Podle pokynů OECD ve znění relevantním v projednávané věci tato skutečnost v zásadě stačila k závěru, že LuxSCS nemůže být považována za nejméně komplexní součást, a tedy testovanou stranu.

244 V každém případě, pokud by bylo třeba mít za to, jak tvrdí Komise, že lucemburské daňové orgány měly zohlednit „jedinečné a hodnotné funkce“, je třeba konstatovat, že Komise nezohlednila okolnost, že společnost LuxSCS v rámci posuzované kontrolované transakce skutečně provozovala nehmotná aktiva. Poskytnutí nehmotných aktiv se špičkovou hodnotou odpovídalo plnění jedinečné a hodnotné funkce v rámci licenční dohody (kontrolovaná transakce). Jak

vyplývá z bodů 202 až 241 výše, společnost LuxSCS vykonávala v rámci kontrolované transakce vedle toho, že společnosti LuxOpCo poskytla nehmotná aktiva, řadu funkcí. Komise tyto funkce, které lze považovat za jedinečné a hodnotné, přehlédla.

245 Komise rovněž řádně nezohlednila skutečnost, že jak podle smluvních ujednání, tak fakticky nesla společnost LuxSCS veškerá rizika spojená s těmito aktivy a s jejich vývojem v rámci licenční dohody, a to nezávisle na otázce, zda sama LuxSCS byla kontrolována americkými entitami a zda právě LuxSCS nehmotná aktiva technicky vyvíjela, nebo zda byl tento vývoj výsledkem technického úsilí amerických společností ATI a A 9, zatímco LuxSCS na tento vývoj finančně přispívala. Komise takto minimalizovala rovněž popis rizik nesených společností LuxSCS.

246 Za těchto podmínek nelze lucemburským daňovým orgánům vytýkat, že se stejně jako autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003 domnívaly, že podle pokynů OECD ve znění z roku 1995 bylo správné nevybrat společnost LuxSCS jako testovanou stranu.

247 Zadruhé, i kdyby bylo třeba přijmout tvrzení Komise, podle kterého byla společnost LuxSCS pouze pasivním držitelem nehmotných aktiv, a nikoli společností, která ve vztahu k nim vykonávala aktivní funkce, je třeba konstatovat, že Komise měla nesprávně za to, že LuxSCS měla být vybrána jako testovaná strana.

248 Je totiž třeba připomenout, že testovanou stranou je obecně strana, na kterou lze TNMM uplatnit co nejspolehlivěji a k níž lze nalézt nejspolehlivější srovnatelné skutečnosti.

249 V projednávané věci je třeba konstatovat, že Komise neprokázala, že bylo snadnější nalézt podniky srovnatelné s LuxSCS než podniky srovnatelné se společností LuxOpCo ani skutečnost, že by použití společnosti LuxSCS jako testované strany umožnilo získat spolehlivější srovnatelné údaje.

250 Jak vyplývá z bodu 557 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Komise musela připustit, když hledala přiměřené rozpětí pro licenční poplatek, že neexistují společnosti srovnatelné se společností LuxSCS.

251 Z toho vyplývá, že je třeba přijmout argumentaci Lucemburského velkovévodství a Amazon, podle které měla Komise nesprávně za to, že společnost LuxSCS musí být vybrána pro účely použití TNMM jako testovaná strana. Výše uvedené úvahy jsou však dostatečné k tomu, aby bylo vyhověno celé argumentaci Lucemburského velkovévodství a Amazon, pokud jde o hlavní zjištění Komise týkající se existence zvýhodnění, a to aniž je třeba provést funkční analýzu společnosti LuxOpCo, ani otázky, zda Komise byla oprávněna odmítnout CUP.

252 Pro úplnost je však třeba uvést, že posouzení Komise týkající se existence zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU musí být rovněž odmítnuta z jiných důvodů, než jsou důvody související s výběrem testované strany a funkční analýzou společnosti LuxSCS, tak jak byly právě uvedeny. I kdyby tedy bylo třeba přijmout neodůvodněný závěr Komise, podle kterého byla společnost LuxSCS testovanou stranou, argumentace Lucemburského velkovévodství a Amazon by měla být i tak přijata, a to z následujících důvodů.

ii) K odměně společnosti LuxSCS vypočtené Komisí na základě předpokladu, že byla testovanou stranou

253 V bodech 550 až 560 odůvodnění napadeného rozhodnutí se Komise snažila vlastním způsobem použít TNMM, když vybrala společnost LuxSCS jako testovanou stranu. Komise na základě své analýzy v bodě 559 odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěla k závěru, že „odměna za obvyklých tržních podmínek“ pro LuxSCS na základě licenční dohody musí být rovna součtu dvou složek, a sice jednak vstupních nákladů a nákladů z titulu DRN, které společnost LuxSCS vynaložila v souvislosti s nehmotnými aktivy, bez přirážky, a jednak obecných provozních nákladů, které společnost LuxSCS vynaložila přímo na zajištění funkcí souvisejících se zachováním svého zákonného vlastnictví k nehmotným aktivům (dále jen „náklady na zachování“), s přirážkou 5 % (dále jen „odměna LuxSCS“). V tomto ohledu je třeba uvést, že odměna společnosti LuxSCS ve skutečnosti odpovídá poplatku, který měla společnost LuxSCS podle Komise obdržet od společnosti LuxOpCo.

254 Lucemburské velkovévodství a Amazon ve druhé výtce druhé části prvního žalobního důvodu a třetí části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17, jakož i v rámci čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-318/18 v podstatě tvrdí, že i kdyby bylo třeba souhlasit s tím, že společnost LuxSCS mohla být považována za testovanou stranu v rámci metody TNMM (*quod non*), Komise se při použití TNMM dopustila dalších pochybení. Výpočet provedený Komisí za účelem stanovení „odměny za obvyklých tržních podmínek“ společnosti LuxSCS, tedy licenčního poplatku, který měla zaplatit společnost LuxOpCo společnosti LuxSCS, totiž není přesvědčivý.

255 Touto argumentací je třeba se zabývat s přihlédnutím ke dvěma složkám odlišeným Komisí (viz bod 254 výše).

– *K první složce poplatku dlužného společnosti LuxSCS (vstupní náklady a náklady DRN)*

256 Pokud jde o první složku licenčního poplatku, který měla obdržet společnost LuxSCS (viz bod 254 výše) Lucemburské velkovévodství v rámci první výtky druhé části prvního žalobního důvodu tvrdí, že licenční poplatek placený společností LuxOpCo společnosti LuxSCS by měl odrážet nejen náklady na vývoj, ale rovněž hodnotu nehmotných aktiv. Tato hodnota není vázána na uvedené náklady a tedy platby provedené společností LuxSCS na základě DRN. Amazon v bodě 73 žaloby a v bodě 32 a následujících repliky ve věci T-318/18 v podstatě uplatňuje tutéž výtku. Navíc podle Lucemburského velkovévodství měly být náklady spojené s DRN a dohodou o vstupu, které jsou protiplněním za poskytnutí nehmotných aktiv společností LuxSCS na základě licenční dohody, zahrnuty do nákladů, na které se uplatní přirážka.

257 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

258 Tvrdí, že cíl takové dohody o rozdělení nákladů, jako je DRN, spočívá v rozdělení nákladů spojených s vývojem nehmotných aktiv, a nikoli v dosažení provozního zisku z evropských činností. Společnosti ATI a A 9 by tak neměly získat žádnou část zisků z obchodních činností v Evropě, kromě náhrady nákladů na vstup a z titulu DRN. Napadené rozhodnutí tedy právem stanovilo odměnu společnosti LuxSCS tak, že zahrnuje náhradu vstupních plateb a nákladů na vývoj podle DRN. Komise v tomto kontextu připomíná, že podle ní byl důvod existence společnosti LuxSCS čistě daňový. Licenční dohoda nebyla uzavřena přímo mezi americkými entitami a společností LuxOpCo, nýbrž mezi společnostmi LuxSCS a LuxOpCo, aby se zabránilo tomu, že poplatky budou podléhat dani ve Spojených státech. Kdyby LuxSCS neexistovala, společnosti ATI a A 9 by uzavřely dohodu o rozdělení nákladů se společností LuxOpCo (a nikoli

licenční dohodu), takže hradit platby by musela pouze LuxOpCo. Činnost společnosti LuxSCS navíc byla omezena na pouhé držení nehmotných aktiv. Společnost LuxSCS sama přímo nevykonávala činnosti vývoje duševního vlastnictví, a nemusela tedy z tohoto titulu vybírat odměny. Nehrála žádnou roli ve využívání nebo vývoji nehmotných aktiv ani nevykonávala žádnou kontrolu nad těmito činnostmi vývoje a s nimi spojenými riziky. Podle Komise tedy nebylo třeba uplatnit přirážku ke vstupním nákladům a nákladům DRN, jelikož se jedná pouze o náklady, které společnost LuxSCS přenesla na společnost LuxOpCo, a jelikož LuxSCS nevykonává žádnou funkci v souvislosti s nehmotnými aktivy. Naopak odměna společnosti LuxSCS měla odrážet skutečnost, že funkce a rizika připisované společnosti LuxSCS v rámci DRN byly ve skutečnosti zajišťovány a neseny společností LuxOpCo. V každém případě Komise ve své funkční analýze nepřehlédla skutečnost, že společnost LuxSCS byla zákonným vlastníkem nehmotných aktiv.

259 Úvodem je třeba uvést, že úloha spočívající v přezkumu, zda takový licenční poplatek, jaký je dotčen v projednávané věci, odpovídá tržnímu výsledku, předpokládá v souladu s pokyny OECD ve znění z roku 1995 vazbu na hodnotu nehmotných aktiv, a nikoliv na náklady spojené s rozvojem a vyvíjením těchto aktiv. Z bodu 6.27 uvedených pokynů totiž vyplývá, že ačkoliv náklady na vývoj nehmotných aktiv mohou být zohledněny při určování srovnatelnosti nebo relativní hodnoty přínosů jednotlivých stran transakce, neexistuje nutná souvislost mezi těmito náklady a hodnotou nehmotných aktiv. Konkrétně skutečná spravedlivá hodnota nehmotného majetku často není měřitelná v závislosti na nákladech vynaložených na vývoj a udržování nehmotného majetku. Jak vyplývá z bodu 6.2 uvedených pokynů, „nehmotná aktiva“ mohou mít značnou hodnotu, i když nemají účetní hodnotu v rozvaze společnosti. Konečně, jak vyplývá z bodů 1.22 a 6.27 uvedených pokynů, jedná se v tomto ohledu o to, co je obvykle nazýváno „tržní hodnota“ nebo „prodejní hodnota“. Kromě toho je třeba zdůraznit, že tato hodnota může podléhat kolísání v čase.

260 V projednávané věci vyvstává otázka, zda první složka odměny společnosti LuxSCS, jak ji vypočítala Komise v napadeném rozhodnutí, a sice zaprvé vstupní platba bez přirážky a zadruhé platby podle DRN také bez přirážky, skutečně odráží hodnotu nehmotných aktiv, která byla poskytnuta na základě licence společnosti LuxOpCo.

261 Zaprvé lze mít zajisté za to, že vstupní platba, kterou společnost LuxSCS uskutečnila ve prospěch amerických entit výměnou za převod vlastnictví k části již existujících nehmotných aktiv a licenci ke zbývajícím již existujícím nehmotným aktivům (viz bod 4 výše) zcela odráží hodnotu nehmotných aktiv v době uzavření dohody o vstupu, tedy v roce 2005.

262 I když totiž výše vstupní platby nepředstavuje cenu, která byla svobodně sjednána na trhu, jedná se, jak uvádí Amazon v bodě 73 žaloby ve věci T-318/18, o cenu zaplacenou jako protiplnění za nabytí již existujících nehmotných aktiv v roce 2005. Taková platba, na rozdíl od nákladů na vývoj, může odrážet hodnotu nehmotných aktiv, která jsou předmětem převodu vlastnictví, tedy nehmotných aktiv již existujících v roce 2005.

263 Je však třeba zdůraznit, jak tvrdilo zejména Lucemburské velkovévodství, aniž toto tvrzení Komise zpochybnila, že během posuzovaného období se hodnota nehmotných aktiv významně zvýšila díky trvalé inovaci technologie vyvíjené zejména americkými entitami, společností Amazon US, a díky rozvoji povědomí o značce Amazon, a tedy nehmotných aktiv spojených s marketingem v Evropě a ve světě. Pouhé přičtení nákladů na vývoj bez přirážky (platby podle DRN) k ceně zaplacené za získání již existujících nehmotných aktiv (vstupní platba) provedené Komisí v bodě 555 odůvodnění napadeného rozhodnutí nezohledňuje skutečnost, že v projednávaném

případě hodnota již existujících nehmotných aktiv během posuzovaného období vzrostla, jelikož tato aktiva byla postupně vyvíjena a zlepšována americkými entitami a částečně nahrazena. Pouhé přenesení platby na základě dohody o vstupu dovolávané Komisí, které může být přijato jako původní prodejní hodnota nehmotných aktiv v roce 2005, tedy neodráží prodejní hodnotu uvedených nehmotných aktiv během celého posuzovaného období.

264 Komise měla navíc nesprávně za to, že platby uskutečněné společností LuxSCS na základě dohody o vstupu mohou být přeneseny na společnost LuxOpCo bez uplatnění přirážky. Neexistence přirážky neodráží to, s čím by nezávislé strany v rámci volné transakce na trhu souhlasily, a představuje tedy chybu ve výpočtu odměny společnosti LuxSCS. Je totiž důvodné se domnívat, a vyplývá to také z bodu 6.14 pokynů OECD ve znění z roku 1995, že se nezávislé strany působící na trhu snaží dosáhnout zisku ze zpřístupnění svých aktiv. Z tohoto důvodu se uplatnění přirážky v rámci výpočtu takové odměny, jako je dotčená odměna, jeví být běžnou situací na trhu. Jak přitom uvádí Amazon v bodě 98 žaloby ve věci T-318/18, pokud by Komise zkoumala možnosti, které se nabízely společnosti LuxSCS, jak doporučuje uvedený bod 6.14, mohla konstatovat, že v Evropě existovalo mnoho hospodářských subjektů působících v oblasti on-line obchodu, takže LuxSCS mohla zhodnotit nehmotná aktiva nad rámec pouhých nákladů na jejich vývoj.

265 Zadruhé, pokud jde o platby podle DRN, je třeba uvést, jak bylo uvedeno výše, že z bodu 6.27 pokynů OECD ve znění z roku 1995 vyplývá, že i když náklady na vývoj nehmotných aktiv mohou být zohledněny pro účely určení srovnatelnosti nebo relativní hodnoty přínosu jednotlivých stran transakce, neexistuje nutná souvislost mezi náklady na vývoj a hodnotou nehmotných aktiv. Pouhé přenesení platby na základě DRN navržené Komisí odpovídá pouze náhradě nákladů, které musí společnost LuxSCS nést za účelem vývoje nehmotných aktiv, a neodráží hodnotu zdokonalených nehmotných aktiv. Pouhá náhrada nákladů na vývoj, aniž je uplatněna přirážka, spadá do přístupu, který neodpovídá tržnímu výsledku.

266 V této souvislosti je třeba připomenout, že předmětem kontrolované transakce zkoumané Komisí je licence k nehmotným aktivům, kterou udělila společnost LuxSCS společnosti LuxOpCo, přičemž je třeba připomenout, že společnost LuxSCS byla součástí DRN. Je nesporné, že společnosti ATI a A 9 vykonávaly funkce vývoje části nehmotných aktiv. Argument Komise, podle kterého byly společnosti ATI a A 9 za tyto funkce „odměňovány“ platbami podle DRN, však svědčí o nesprávném pochopení DRN Komisí. Z bodu 4.3 DRN vyplývá, že platby uskutečněné společností LuxSCS na základě DRN byly vypočteny pouze jako procentní podíl nákladů na vývoj vynaložených stranami DRN. Účast LuxSCS na nákladech na vývoj je zajisté úměrná ziskům dosaženým entitami drženými společností LuxSCS, a potažmo společností LuxOpCo, ve vztahu k ziskům dosaženým společnostmi ATI a A 9. Skutečností nicméně zůstává, že platby na základě DRN tak odpovídají zlomku nákladů na vývoj nehmotných aktiv vyvíjených v rámci DRN a poskytnutých společnosti LuxOpCo v souladu s dohodou o licenci a že tedy neodrážejí tržní hodnotu těchto nehmotných aktiv. Právě tuto hodnotu by přitom měl odrážet obvyklý tržní poplatek na základě licenční dohody.

267 S ohledem na výše uvedené, okolnost, že společnost LuxSCS sama přímo nevykonávala funkce vývoje, nezpochybňuje zjištění, že výše licenčního poplatku placeného společností LuxOpCO musí odrážet hodnotu nehmotných aktiv.

268 Proto nebylo namístě, aby Komise tvrdila, že odměna společnosti LuxSCS mohla být vypočtena na základě pouhého přenesení nákladů na vývoj nehmotných aktiv.

269 Závěr učiněný v bodě 268 výše není ostatními argumenty Komise zpochybněn.

270 Zaprvé Komise tvrdila, že LuxSCS byla pouhým prostředníkem a na společnost LuxOpCo pouze přenášela náklady spojené s dohodou o vstupu a s DRN za účelem následného převodu části licenčního poplatku obdrženého podle licenční dohody od společnosti LuxOpCo na společnosti A 9 a ATI ve výši těchto nákladů. Rozdíl mezi částkami získanými z titulu licenčního poplatku a platbami provedenými na základě DRN byl přidělen společnosti LuxSCS a poté případně distribuován jejími vlastníky, aniž by LuxSCS plnila jakoukoliv funkci, která by odůvodňovala, aby jí byly tyto částky přiděleny.

271 Nicméně, i kdyby bylo třeba mít za to, že společnost LuxSCS byla pouhým prostředníkem mezi společností LuxOpCo a americkými společnostmi ATI a A 9, který nevykonával funkce vývoje, nic to nemění na tom, že výše licenčního poplatku, který měla zaplatit společnost LuxOpCo, a tedy odměna společnosti LuxSCS, měla odrážet tržní hodnotu nehmotných aktiv poskytnutých na základě licenční dohody. Pouhé přenesení platby z titulu DRN, kterého se dovolává Komise, odpovídá pouze náhradě nákladů, které musela společnost LuxSCS nést za účelem vývoje nehmotných aktiv, a neodráží tržní hodnotu uvedených nehmotných aktiv.

272 Pokud se Komise argumenty uvedenými v bodě 270 výše snaží tvrdit, že se základ daně společnosti LuxOpCo snížil z důvodu role společnosti LuxSCS jako prostředníka mezi společností LuxOpCo a americkými společnostmi ATI a A 9 a z důvodu uzavření licenční dohody se společností LuxSCS – oproti uzavření licenční dohody s uvedenými americkými společnostmi, je třeba uvést, že Komise se v napadeném rozhodnutí o takovou argumentaci neopřela, aby prokázala existenci zvýhodnění společnosti LuxSCS.

273 Navíc není prokázáno, že kdyby společnost LuxOpCO uzavřela licenční dohodu přímo s americkými subjekty, aniž by mezi těmito stranami stála společnost LuxSCS, výše licenčního poplatku placeného uvedeným subjektům by se lišila od výše poplatku dlužného společnosti LuxSCS.

274 Zadruhé závěr uvedený v bodě 268 výše není zpochybněn argumentem vzneseným Komisí na jednání, podle kterého DRN mohla být uzavřena přímo se společností LuxOpCo.

275 V tomto ohledu je třeba uvést, že úvaha, že kdyby společnost LuxSCS neexistovala, dohoda o rozdělení nákladů by byla uzavřena se společností LuxOpCo, je čistě hypotetická a ve skutečnosti spadá do oblasti spekulace.

276 Navíc Komise v napadeném rozhodnutí nezaložila své úvahy na skutečnosti, že společnost LuxOpCo mohla nebo měla být přímou stranou DRN. Je totiž třeba konstatovat, že nikde v napadeném rozhodnutí Komise nezpochybnila existenci společnosti LuxSCS jako takovou, natož pak platnost, z hlediska lucemburského práva, konstrukce, která vyplývala z uzavření DRN a licenční dohody, z důvodu, že by tato konstrukce umožnila snížit daňový dluh společnosti LuxOpCo. Komise totiž pouze zpochybnila výši poplatku, který měla platit společnost LuxOpCo společnosti LuxSCS.

277 Zatřetí, závěr uvedený v bodě 268 výše není zpochybněn argumentem vzneseným Komisí na jednání, podle kterého byla společnost LuxSCS založena z čistě daňových důvodů.

278 Pouhá skutečnost, že entita náležející ke skupině společností byla založena pouze za účelem daňové optimalizace a že pobírá poplatek za nehmotná aktiva vyvíjená v rámci dotčené skupiny společností, sama o sobě nepostačuje k závěru, že došlo k daňovému zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU dlužníka poplatku, a tedy nutně neprokazuje existenci státní podpory ve prospěch tohoto dlužníka.

279 V projednávaném případě je pravda, že daňové zacházení se společností LuxSCS, které se v Lucembursku (LuxSCS byla „daňově transparentní“ v Lucembursku) a Spojených státech (LuxSCS byla „daňově netransparentní“ ve Spojených státech) navzájem liší, bylo způsobeno „hybridní asymetrií“, tedy rozdílem v daňové právní úpravě platné v Lucembursku a ve Spojených státech, pokud jde o určení osoby povinné k dani.

280 Jak však uvedla sama Komise v poznámce pod čarou 16, která je připojena k bodu 13 žalobní odpovědi ve věci T-816/17, důsledky této asymetrie (nezdanění zisků) nejsou předmětem napadeného rozhodnutí. Relevantní otázkou v rámci projednávané žaloby tedy není to, zda důvod existence společnosti LuxSCS je čistě daňový, a také ani to, zda příjmy, kterých dosáhla, byly ve Spojených státech skutečně zdaněny v rukou jejích vlastníků, ale to, zda společnost LuxOpCo zaplatila licenční poplatek, jehož výše byla nadhodnocena, a zda z tohoto důvodu byla odměna společnosti LuxOpCo, a tudíž její základ daně, uměle sníženy.

281 Začtvrté závěr uvedený v bodě 268 výše není zpochybněn tvrzením učiněným Komisí na jednání, kdyby se prokázalo, že LuxSCS je „fiktivní“ společností.

282 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že LuxSCS měla skutečnou právní existenci, což Komise nezpochybňuje. Společnost LuxSCS byla usazena v Lucembursku a byla zapsána v obchodním rejstříku Lucemburského velkovévodství jakožto lucemburská společnost.

283 S ohledem na výše uvedené je třeba konstatovat, že závěr uvedený v bodě 555 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého měla první složka „odměny společnosti LuxSCS“ spočívat v „přeúčtování přenesených nákladů spojených s dohodou o vstupu a DRN (tedy vstupní náklady a náklady spojené s DRN)“, je stižen pochybením, neboť takový poplatek neodpovídá tržnímu výsledku. Toto pochybení při uplatnění TNMM stačí rovněž k tomu, aby bylo možné mít za to, že hlavní zjištění Komise ohledně zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU nelze potvrdit. Je nicméně třeba pokračovat v přezkumu argumentů účastníků řízení následovně.

– *K druhé části odměny společnosti LuxSCS (náklady na zachování)*

284 Pokud jde o druhou část odměny společnosti LuxSCS (viz bod 254 výše) má Lucemburské velkovévodství za to, že závěr uvedený v bodě 555 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a sice tvrzení, podle kterého „by měla být společnost LuxSCS odměněna přirážkou podle nákladů sestávajících výhradně z nákladů vynaložených na externí služby zajišťované za účelem zachování jejího vlastnického titulu k nehmotným aktivům“, je nesprávné. V tomto ohledu Lucemburské velkovévodství tvrdí, že Komise nesprávně stanovila přirážku za „obvyklých tržních podmínek“ na 5 % externích nákladů na základě zprávy SFPC. Konkrétně je podle Lucemburského velkovévodství přirážka 5 %, která se považuje za přirážku za „obvyklých tržních podmínek“, svévolná, stejně jako souhrnný rozbor, na kterém se tato přirážka zakládá. Zpráva SFPC je založena na rozboru praktik pozorovaných daňovými orgány členských států, a nikoli na rozboru lucemburské praxe týkající se čl. 164 odst. 3 ZDP. Bez ohledu na skutečnost, že nemá žádnou hodnotu v lucemburském právu a že byla přijata po sporném DR, a nebyla tedy k dispozici v době

přijetí tohoto rozhodnutí, odkazuje zpráva SFPC na přirážky pozorované v rámci transakcí uvnitř skupiny, a nemůže být tedy použita jako základ pro stanovení obvyklé tržní přirážky, a sice přirážky odpovídající podmínkám existujícím na volném trhu.

285 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

286 Zdůrazňuje, že druhá složka licenčního poplatku dlužného společností LuxOpCo společnosti LuxSCS představuje jeho minimální část, takže ve skutečnosti nemá vliv na „odměnu“ společnosti LuxSCS, kterou vypočítala Komise. Podle ní nebylo v projednávaném případě nezbytné provést skutečnou analýzu převodních cen a určit, jaká měla být přesná výše odměny společnosti LuxOpCo. Naproti tomu zpráva SFPC může být použita jako „bezpečný přístav“ a umožňuje stanovit částku transakcí uvnitř skupiny s nízkou hodnotou, pro které by bylo příliš nákladné a neúčelné provést skutečnou analýzu převodních cen. Lucemburské velkovévodství je součástí společného systému pro převodní ceny a zpráva SFPC se zakládá rovněž na lucemburské praxi. I když přirážky zjištěné ve zprávě SFPC byly pozorovány u transakcí uvnitř skupiny, jedná se podle Komise o přirážky – obecně uznávané daňovými orgány – v rozsahu, v němž odrážejí ziskovost podniků za tržních podmínek. Konečně Komise uvádí, že i když zpráva SFPC pochází z roku 2010, vychází z údajů týkajících se období let 1999 až 2007, přičemž dodává, že tyto údaje mohou být použity, jelikož sporné DR bylo prováděno až od roku 2006.

287 Úvodem, jak bylo uvedeno v bodě 253 výše, druhá složka „odměny“ společnosti LuxSCS, vypočtená Komisí, odpovídá nákladům, které by mohly být označeny za „náklady na zachování“ zvýšené o 5 %. Tento výnos ve výši 5 % byl Komisí uplatněn na základě zprávy SFPC, jelikož se jedná o nejčastěji pozorovanou míru návratnosti u převodních cen, která se týká poskytování služeb uvnitř skupiny s nízkou přidanou hodnotou.

288 Jak tvrdí Lucemburské velkovévodství a Amazon, přístup Komise je problematický v několika ohledech.

289 Komise nejprve sama uznala v bodě 557 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že pro posouzení odměny společnosti LuxSCS za její funkce související se zachováním jejího vlastnictví k nehmotným aktivům neexistují srovnatelné společnosti.

290 Podle bodu 3.26 pokynů OECD ve znění z roku 1995, pokud jde o použití TNMM, přitom „čistá přirážka obdržená daňovým poplatníkem z titulu kontrolované transakce by měla být teoreticky určena s odkazem na čistou přirážku, kterou tentýž daňový poplatník uskutečňuje z titulu srovnatelných transakcí na volném trhu“. Neexistence srovnatelné společnosti měla vést k tomu, že Komise nepoužije TNMM na společnost LuxSCS.

291 Je pravda, že přístup Komise směřující k použití zprávy SFPC namísto provedení vlastního posouzení srovnatelnosti, jakož i vlastní analýzy srovnatelných čistých přirážek existujících na trhu, není neslučitelný s pravidly použití TNMM, jak vyplývají z pokynů OECD ve znění z roku 1995. Jak totiž vyplývá zejména z bodů 3.29 a 3.30 těchto pokynů, je obecně známo, že je obtížné nalézt dostatečně přesné informace o čistých přirážkách na volném trhu, jakož i o parametrech často používaných na volném trhu jako ukazatelé zisků. Kromě toho forma a povaha zdrojů informací použitých za tímto účelem nejsou jako takové relevantní. Pokud existuje publikace týkající se ukazatelů zisků nebo čistých přirážek sledovaných v určité oblasti hospodářské činnosti, tato publikace může být v zásadě použita, aniž by se nicméně muselo v tomto ohledu nutně jednat o takový „bezpečný přístav“, jako je ten, který uvádí Komise v rámci své argumentace uvedené v bodě 287 výše.

292 Použití takové zprávy však lze přijmout pouze tehdy, jsou-li údaje v ní obsažené relevantní a spolehlivé. U takové zprávy lze přinejmenším vyžadovat, aby údaje v ní obsažené souvisely s transakcemi srovnatelnými s kontrolovanou transakcí, jakož i s funkcemi, které jsou srovnatelné s funkcemi testované entity, tak, aby bylo srovnání skutečně spolehlivé.

293 V projednávané věci je třeba konstatovat, že přirážka uplatněná Komisí na základě zprávy SFPC odpovídá přirážce, která je podle autorů této zprávy obecně sledována u určitých „služeb uvnitř skupiny s nízkou přidanou hodnotou“. Společnost LuxSCS přitom takové služby neposkytovala. Funkce spojené se zachováním jejího vlastnictví k nehmotným aktivům totiž nelze považovat za poskytování služeb uvnitř skupiny „s nízkou přidanou hodnotou“. Z toho vyplývá, že i když použití zprávy SFPC v zásadě nevyvolává metodické obtíže, nic to nemění na tom, že informace obsažené v této zprávě neměly žádný vztah k funkcím společnosti LuxSCS v rámci kontrolované transakce dotčené v projednávané věci, a sice licenční dohody.

294 S ohledem na úvahy uvedené v bodech 256 až 291 výše je třeba vyhovět argumentaci Lucemburského velkovévodství a Amazon směřující k tvrzení, že se Komise dopustila pochybení při funkční analýze společnosti LuxSCS, což mělo dopad na její závěr týkající se určení společnosti LuxSCS jako testované strany v rámci použití TNMM. Komise se rovněž dopustila pochybení při určení přiměřené čisté přirážky použitelné na kontrolovanou transakci v projednávaném případě.

3) Závěr k hlavnímu zjištění

295 S ohledem na tyto jednotlivé úvahy je třeba vyhovět argumentaci Lucemburského velkovévodství a Amazon směřující ke zpochybnění hlavního zjištění zvýhodnění. Jednak měla Komise nesprávně za to, že společnost LuxSCS měla být vybrána jako testovaná strana. Dále výpočet „odměny společnosti LuxSCS“ provedený Komisí na základě předpokladu, že LuxSCS měla být testovanou entitou, je stižen mnoha pochybeními a nelze jej považovat za dostatečně spolehlivý, ani za umožňující dospět k výsledku odpovídajícímu obvyklým tržním podmínkám. Vzhledem k tomu, že metoda výpočtu použitá Komisí musí být odmítnuta, nemůže tato metoda zakládat konstatování Komise, podle kterého měl být licenční poplatek hrazený společností LuxOpCo společnosti LuxSCS nižší než poplatek skutečně obdržený na základě sporného DR během sporného období. Skutečnosti obsažené v hlavním konstatování zvýhodnění tedy neumožňují prokázat, že daňové zatížení společnosti LuxOpCo bylo uměle sníženo z důvodu nadhodnocení licenčního poplatku.

296 První a druhé výtce druhé a třetí části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17, jakož i druhému a čtvrtému žalobnímu důvodu ve věci T-318/18, které směřují k tvrzení, že Komise v rámci svého hlavního zjištění neprokázala zvýhodnění, je tudíž třeba vyhovět, aniž je nutné zkoumat ostatní žalobní důvody a argumenty směřující ke zpochybnění hlavního zjištění.

3. K žalobním důvodům a argumentům směřujícím ke zpochybnění podpůrných úvah týkajících se zvýhodnění

297 V rámci třetí výtky druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17 a pátého žalobního důvodu ve věci T-318/18 Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují podpůrné úvahy Komise týkající se existence daňového zvýhodnění ve společnosti LuxOpCo.

298 Za účelem podrobného zkoumání těchto žalobních důvodů je třeba připomenout, jak bylo uvedeno v bodech 64 až 67 výše, že Komise v rámci své podpůrné úvahy týkající se existence zvýhodnění učinila tři zjištění, podle kterých metoda převodních cen schválená sporným DR spočívá na třech chybných metodických volbách.

299 Nejprve svým prvním podpůrným zjištěním (body 565 až 569 odůvodnění napadeného rozhodnutí) Komise shledala chybu při volbě metody převodních cen schválené sporným DR. V tomto ohledu je třeba připomenout, že se účastnice řízení shodují na skutečnosti, že metoda použitá ve zprávě o převodních cenách z roku 2003 ve skutečnosti odpovídala TNMM. Naproti tomu na rozdíl od toho, co vyplývá ze samotné zprávy o převodních cenách z roku 2003, autoři této zprávy si nezvolili ani skutečně neuplatnili metodu rozdělení zisků. Amazon ve svých odpovědích na písemné otázky potvrdila, že metoda převodní ceny schválená ve sporném DR spočívala nejprve ve výpočtu odměny společnosti LuxOpCo na základě TNMM a zadruhé v přičtení veškerých zbytkových zisků společnosti LuxSCS jako její odměna za nehmotná aktiva. Kromě toho skutečnost, že autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003 ve skutečnosti použili TNMM, a nikoliv metodu rozdělení zisků na základě analýzy zbytkového zisku, byla uvedena Komisí v bodě 540 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

300 Na podporu svého prvního podpůrného zjištění Komise uvedla, že za předpokladu, že by LuxSCS skutečně vykonávala jedinečné a hodnotné funkce, což zpochybňuje, nemohly by lucemburské daňové orgány nevědět, že LuxOpCo vykonávala rovněž jedinečné a hodnotné funkce související s duševním vlastnictvím a s obchodními činnostmi skupiny Amazon v Evropě, a nikoli funkce běžného řízení. V důsledku toho měla Komise za to, že metoda určení použitá ve sporném DR neumožňuje dospět ke spolehlivému výsledku a že metoda rozdělení zisků s analýzou přínosů je ještě vhodnější. Komise je přitom toho názoru, že kdyby byla posledně uvedená metoda použita, odměna, a potažmo zdanitelný příjem společnosti LuxOpCo by byly vyšší.

301 Dále v rámci svého druhého podpůrného zjištění (body 570 až 574 odůvodnění napadeného rozhodnutí) měla Komise za to, že volba ukazatele výše zisku schválená ve sporném DR byla nesprávná. Konkrétně měla za to, že i kdyby funkční analýza obsažená ve zprávě o převodních cenách z roku 2003 byla správná, sporné DR tím, že schválilo přirážku k provozním nákladům, a nikoli k celkovým nákladům, nepřiměřeným způsobem snížilo zdanitelný příjem společnosti LuxOpCo, čímž ji hospodářsky zvýhodnilo.

302 Konečně v rámci svého třetího podpůrného zjištění (body 574 až 578 odůvodnění napadeného rozhodnutí) Komise dospěla k závěru, že zahrnutí stropu do cenové metody pro účely stanovení základu daně společnosti LuxOpCo, jak byl schválen v napadeném rozhodnutí, není v žádném případě vhodné ani hospodářsky odůvodněné. Podle Komise zahrnutí takového stropu v rozsahu, v němž vedlo ke snížení zdanitelného příjmu společnosti LuxOpCo za daňová období 2006, 2007, 2011, 2012 a 2013, tuto společnost hospodářsky zvýhodnilo.

303 Je třeba uvést, že každé z podpůrných zjištění uvedených v oddílech 9.2.2.1 až 9.2.2.3 napadeného rozhodnutí je na ostatních zjištěních nezávislé. Každé tedy může prokázat existenci zvýhodnění. Komise jak ve svých odpovědích na písemné otázky, tak při jednání potvrdila, že každé z podpůrných zjištění nezávisle a samostatně podporuje zjištění existence zvýhodnění.

a) Úvodní poznámky ke třem podpůrným zjištěním

304 V bodě 564 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise upřesnila, že cílem posouzení, které provedla v oddíle 9.2.2 týkajícím se podpůrných zjištění zvýhodnění, nebylo určit „přesnou“ odměnu za obvyklých tržních podmínek pro LuxOpCo, ale prokázat, že sporné DR společnost LuxOpCo hospodářsky zvýhodnilo tím, že schválilo chybná metodická rozhodnutí, která vedla ke snížení jejího zdanitelného příjmu.

305 V tomto ohledu je třeba vedle toho, co bylo uvedeno v bodech 122 až 125 výše, s ohledem na obsah rozsudku ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669), vyjasnit míru důkazu, kterou musí Komise v rámci přezkumu existence státní podpory dodržet v kontextu takového daňového rozhodnutí, jakým je sporné DR.

306 Nejprve, Tribunál v bodě 152 rozsudku ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669) upřesnil, že Komise v případě, že použije zásadu obvyklých tržních podmínek, aby přezkoumala, zda zdanitelný zisk integrovaného podniku při uplatnění daňového opatření (první hledisko srovnání) odpovídá spolehlivému odhadu zdanitelného zisku, kterého by bylo dosaženo za tržních podmínek (druhé hledisko srovnání), může učinit závěr, že byla poskytnuta výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pouze za podmínky, že rozdíl mezi dvěma srovnávacími hledisky jde nad rámec nepřesností, které jsou vlastní metodě, jež byla za účelem dosažení uvedeného odhadu použita.

307 Z toho vyplývá, že k prokázání, že daňové rozhodnutí použité pro výpočet odměny podniku poskytuje hospodářskou výhodu, musí Komise prokázat, že se tato odměna odchyluje od obvyklého tržního výsledku v takové míře, že nemůže být považována za odměnu, která by byla na trhu získána za podmínek hospodářské soutěže.

308 Dále v bodech 201 a 211 rozsudku ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669), Tribunál upřesnil, že pouhé nedodržení metodických pravidel nemusí nutně vést ke snížení daňového zatížení. Dále bylo třeba, aby Komise prokázala, že metodické chyby, které zjistila v daňovém rozhodnutí, neumožňovaly dospět ke spolehlivému odhadu obvyklého tržního výsledku a vedly ke snížení zdanitelného zisku. Tribunál tak dospěl k závěru, že pouhé zjištění pochybení při volbě nebo použití metody stanovení převodních cen samo o sobě v zásadě nestačí k prokázání existence zvýhodnění, a tudíž k prokázání existence státní podpory ve smyslu článku 107 SFEU.

309 V tomto ohledu je třeba uvést, že i když je na Komisi, aby konkrétně prokázala, že metodická chyba vedla ke snížení daňového zatížení příjemce daňového rozhodnutí, Tribunál nevyloučil, že v určitých případech je metodická chyba taková, že v žádném případě neumožňuje dospět k odhadu obvyklého tržního výsledku a že nutně vede k podhodnocení odměny, která by měla být získána za tržních podmínek.

310 Takový výklad rozsudku ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669), vyplývá z použití výrazu „v zásadě“ v bodech 201 a 211, jakož i z bodu 212 tohoto rozsudku, ve kterém je upřesněno, že Komise v této věci neuvedla žádnou skutečnost umožňující dospět k závěru, aniž by bylo provedeno srovnání s výsledkem, který by byl dosažen na základě metody, kterou doporučila, že volba metody schválená v dotčeném daňovém rozhodnutí nutně vedla k příliš nízkému výsledku.

311 S ohledem na výše uvedené a vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí neobsahuje srovnání výsledku, který by byl dosažen na základě metody převodní ceny, kterou navrhla Komise, s výsledkem dosaženým ve sporném DR, je postup Komise uvedený v bodě 564 odůvodnění napadeného rozhodnutí, na jehož základě se Komise omezuje na identifikaci chyb v analýze převodních cen, v zásadě nedostatečný k prokázání toho, že skutečně došlo ke snížení daňového zatížení společnosti LuxOpCo.

312 Je však třeba ověřit, zda i přes tvrzení obsažené v bodě 564 odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahují podpůrné úvahy Komise týkající se zvýhodnění konkrétní skutečnosti umožňující prokázat, že chyby v analýze převodních cen zjištěné Komisí vedly ke skutečnému snížení daňového zatížení společnosti LuxOpCo.

b) K prvnímu podpůrnému zjištění zvýhodnění

313 V rámci třetí výtky druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17 a pátého žalobního důvodu ve věci T-318/18 Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují první podpůrné zjištění Komise týkající se existence daňového zvýhodnění společnosti LuxOpCo (oddíl 9.2.2.1 napadeného rozhodnutí). Lucemburské velkovévodství a Amazon v podstatě zpochybňují tvrzení, že metoda převodních cen navržená Komisí, a sice metoda rozdělení zisků s analýzou přínosů, byla vhodná. Tvrdí, že Komise nesprávně dospěla k závěru, že LuxOpCo vykonávala jedinečné a hodnotné funkce. Lucemburské velkovévodství zdůrazňuje, že se sama Komise ani nesnažila použít metodu rozdělení zisků.

314 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

315 Podle Komise napadené rozhodnutí právem poukázalo na nevhodné metodické volby, pokud jde o metodu stanovení převodních cen schválenou ve sporném DR. Je toho názoru, že i kdyby byla LuxSCS považována za společnost vykonávající jedinečné a hodnotné funkce související s nehmotnými aktivy, bylo by tomu tak rovněž v případě společnosti LuxOpCo, takže stanovení převodních cen na základě metody rozdělení zisků by představovalo vhodnější metodu převodní ceny a vedlo by k vyšší odměně společnosti LuxOpCo, než je odměna potvrzená sporným DR.

316 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že Komise v bodech 565 až 568 odůvodnění napadeného rozhodnutí v podstatě uvedla, že i kdyby bylo třeba přijmout tezi, podle které by společnost LuxSCS vykonávala ve vztahu k nehmotným aktivům jedinečné a hodnotné funkce, skutečnost, že společnost LuxOpCo takové funkce rovněž zastávala, znamená, že v projednávaném případě měla být metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů upřednostněna před metodou TNMM.

317 V tomto ohledu je třeba upřesnit dvě různé věci.

318 Zaprvé Komise v bodě 565 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že společnost LuxOpCo v posuzovaném období zdaleka nevykonávala pouze „rutinní“ řídicí funkce, ale zastávala celou řadu jedinečných a hodnotných funkcí ve vztahu k nehmotným aktivům a provozovala obchodní činnosti společnosti skupiny Amazon v Evropě.

319 V této souvislosti je třeba rovněž zdůraznit, že Komise nekonstatovala, že by některé z funkcí společnosti LuxOpCo, jak byly identifikovány v rámci její funkční analýzy, mohly být kvalifikovány jako běžné nebo rutinní, ani že by takové funkce měly být navzdory této rutinní povaze předmětem dodatečné odměny.

320 Zadruhé Komise v bodě 568 odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěla k závěru, že uplatnění analýzy přínosů by v projednávaném případě vedlo k odměně společnosti LuxOpCo za všechny její funkce, jakož i za veškerá její aktiva a rizika, jak byla analyzována v oddíle 9.2.1.2 napadeného rozhodnutí, a tedy k vyšší odměně, než jaká byla schválena ve sporném DR. Komise se tak domnívala, že schválení TNMM ve sporném DR vedlo ke snížení zdanitelného příjmu společnosti LuxOpCo ve srovnání se společnostmi, jejichž zdanitelný zisk odrážel ceny sjednané na trhu. Konkrétně, jak vyplývá z bodu 566 odůvodnění napadeného rozhodnutí, nebylo podle Komise vhodné schválit metodu stanovení převodních cen, podle níž je společnosti LuxSCS přičten veškerý zbytkový zisk dosažený společností LuxOpCo převyšující [*důvěrné*] jejích provozních nákladů.

321 Kromě toho z bodu 45 odpovědí Komise na písemné otázky Tribunálu vyplývá, že podle ní by byla odměna společnosti LuxOpCo „nutně“ vyšší při použití metody rozdělení zisků na základě analýzy přínosů, neboť tato metoda by umožnila odměnit jedinečné a hodnotné funkce společnosti LuxOpCo.

322 Výtky Lucemburského velkovévodství a Amazon směřující ke zpochybnění prvního podpůrného zjištění je třeba přezkoumat právě na základě úvah uvedených v bodech 315 až 321 výše.

323 Jak vyplývá z bodu 313 výše, Lucemburské velkovévodství a Amazon vznášejí tři výtky, které směřují ke zpochybnění, zaprvé tvrzení, že LuxOpCo vykonávala jedinečné a hodnotné funkce, zadruhé konstatování, podle kterého sporné DR nesprávně schválilo použití TNMM, přičemž měla být v projednávaném případě použita metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů a zatřetí závěru, podle kterého by použití metody rozdělení zisků na základě analýzy přínosů „nutně“ vedlo k vyšší odměně.

1) K výkonu tak zvaných „jedinečných a hodnotných funkcí“ společností LuxOpCo

324 Především je třeba uvést, že první podpůrné zjištění výslovně odkazuje na oddíly 9.2.1.2.1 a 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 a 9.2.1.4 napadeného rozhodnutí, v nichž Komise provedla vlastní funkční analýzu společnosti LuxOpCo, a vychází přímo ze zjištění obsažených v těchto oddílech.

325 Zjištění učiněná v oddílech 9.2.1.2.1 a 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 a 9.2.1.2.4 napadeného rozhodnutí, jakož i konstatování, že LuxOpCo vykonávala jedinečné a hodnotné funkce, jsou předmětem třetí výtky druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17 a pátého žalobního důvodu odkazujícího na druhý a třetí žalobní důvod ve věci T-318/18 směřující ke zpochybnění funkční analýzy společnosti LuxOpCo provedené Komisí.

326 Je třeba přezkoumat společně všechny argumenty Lucemburského velkovévodství a Amazon směřující ke zpochybnění opodstatněnosti funkční analýzy společnosti LuxOpCo provedené Komisí a zjištění, že LuxOpCo vykonávala jedinečné a hodnotné funkce.

327 Nejprve podle Lucemburského velkovévodství a Amazon neměla společnost LuxOpCo významné funkce týkající se vývoje, zdokonalení, správy a využívání nehmotných aktiv v Evropě, ale byla pouze pověřena provozem podniku. K podstatné části vývoje, správy a zdokonalování nehmotných aktiv totiž docházelo ve Spojených státech.

328 Lucemburské velkovévodství a Amazon dále v podstatě tvrdí, že funkce společnosti LuxOpCo v souvislosti s obchodní činností skupiny Amazon v Evropě představovaly rutinní přínosy, a nikoli jedinečné a hodnotné přínosy, jelikož ve značné míře spočívaly na nehmotných aktivech poskytnutých společností LuxSCS. Funkce společnosti LuxOpCo v souvislosti s obchodními činnostmi skupiny Amazon v Evropě se tak omezily na řídící funkce.

329 Konečně, co se týče aktiv a rizik, které nesla společnost LuxOpCo, Amazon tvrdí, že rizika spojená s obchodními činnostmi společnosti LuxOpCo byla spravována a zmírňována technologií.

330 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

331 Nejprve v podstatě tvrdí, že to byla společnost LuxOpCo, která s podporou evropských přidružených společností vykonávala všechny relevantní jedinečné a hodnotné funkce týkající se tří složek nehmotných aktiv, a sice technologie, údajů o zákaznících a marketingu.

332 Dále tvrdí, že „lidské“ funkce nebyly nahrazeny technologií při stanovování cen, ani ve vztazích skupiny Amazon s prodejci a zákazníky ani při správě zásob nebo při rozhodování o zásobách. Komise tvrdí, že skutečnost, že LuxOpCo používala nehmotná aktiva v rámci výkonu těchto funkcí, neznamená, že tyto funkce nemohly být považovány za jedinečná a hodnotná.

333 Konečně, pokud jde o použitá aktiva a rizika, která nese společnost LuxOpCo, Komise jednak uvádí, že Lucemburské velkovévodství nevzneslo žádnou přímou výtku vůči bodům odůvodnění napadeného rozhodnutí týkajícím se těchto dvou prvků, a jednak zpochybňuje argument společnosti Amazon, podle kterého technologie umožnila řídit rizika společnosti LuxOpCo, aniž vyžadovala jakýkoli zásah člověka.

334 Úvodem je třeba zdůraznit, že přezkum otázky, zda společnost LuxOpCo skutečně vykonávala „jedinečné a hodnotné funkce“, jak tvrdí Komise, nebo pouze „rutinní funkce“, jak tvrdí Lucemburské velkovévodství a Amazon, musí být proveden s ohledem na pojmy, které byly uvedeny v bodě 226 výše. Pojem „jedinečné a hodnotné funkce“, i když není výslovně uveden v pokynech OECD ve znění z roku 1995, se liší od pojmu „rutinní funkce“, jež jsou funkcemi, které lze snadno hodnotit. Jak bylo uvedeno v bodě 227 výše, pojem „jedinečná funkce“ odkazuje na situaci, ve které není pro určitou funkci srovnání. Pojem „hodnotná funkce“ se vztahuje zejména ke skutečnosti, že dotčená funkce umožňuje dosahovat značných příjmů.

335 Kromě toho je třeba rovněž uvést, že v rozsahu, v němž Komise založila svou funkční analýzu společnosti LuxOpCo hlavně na prohlášeních zaměstnanců této společnosti učiněných ve sporech před United States Tax Court (Federální daňový soud Spojených států) (dále jen „svědectví zaměstnanců Amazon“), Lucemburské velkovévodství v žalobě ve věci T-816/17 tvrdí, že tato svědectví pocházejí z roku 2014 a týkají se činností skupiny Amazon v období let 2005 až 2014, takže lucemburské orgány v žádném případě nemohly v době vydání sporného DR o těchto informacích vědět.

336 V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že tento argument Lucemburského velkovévodství odporuje stanovisku, které zaujalo ve svých odpovědích na písemné otázky Tribunálu. Pokud jde totiž o možnost zohlednit stanovisko Federálního daňového soudu Spojených států a zprávu o převodních cenách z roku 2017, tato zpráva tvrdila, že pro určení, zda byla společnost LuxOpCo zvýhodněna, je nezbytné přezkoumat, jaká by byla daň, kterou by musela uhradit v případě neexistence sporného DR, což nutně znamená zohlednit informace z doby po vydání sporného DR.

337 Je pravda, že v rozsudku ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, body 247 a 250), měl Tribunál za to, že přezkum existence zvýhodnění v důsledku předběžné dohody o cenách, která je předmětem napadeného rozhodnutí, musí být proveden s ohledem na kontext období, v němž byla tato dohoda uzavřena. Tribunál však toto konstatování založil na skutečnosti, že v této věci byla opatřením zpochybněným Komisí pouze předběžná dohoda o cenách.

338 V projednávané věci je třeba konstatovat, že opatřením lucemburských orgánů, které je předmětem napadeného rozhodnutí, je nejen sporné DR, která bylo přijato v roce 2003 a jehož platnost byla následně prodloužena v letech 2004 a 2010, ale rovněž následné přijetí ročního daňového přiznání společnosti LuxOpCo založeného na sporném DR, takže informace týkající se skutečné situace společnosti LuxOpCo v dotčeném období byly nutně informacemi dostupnými daňovým orgánům, když přijímaly opatření, která byla předmětem daňového rozhodnutí.

339 Z toho vyplývá, že za okolností projednávané věci nelze Komisi vytýkat, že založila svou analýzu na svědectvích zaměstnanců Amazon. Tyto skutečnosti je tedy třeba zohlednit pro účely posouzení výtek formulovaných Lucemburským velkovévodstvím a Amazon, pokud jde o funkční analýzu společnosti LuxOpCo.

i) K funkcím vykonávaným společností LuxOpCo, pokud jde o nehmotná aktiva (oddíl 9.2.1.2.1 a body 449 až 472 odůvodnění napadeného rozhodnutí)

340 Obecně se účastníci řízení neshodují v otázce, zda společnost LuxOpCo vykonávala významné, „jedinečné a hodnotné“, funkce pokud jde o nehmotná aktiva. Podle Komise tomu tak bylo, protože společnost LuxOpCo byla odpovědná za přizpůsobení technologie specifickým podmínkám evropského trhu, za rozvoj údajů o zákaznících a za činnosti související s marketingovými aktivy.

341 V rámci oddílu 9.2.1.2.1 napadeného rozhodnutí měla Komise za to, že podle licenční dohody byla společnost LuxOpCo pověřena výkonem „jedinečných a hodnotných“ funkcí souvisejících s nehmotnými aktivy. Tyto funkce podle ní zahrnovaly vývoj, zdokonalování a správu duševního vlastnictví na obecné úrovni, ale rovněž na úrovni každé ze tří složek nehmotných aktiv, a sice na úrovni technologie, údajů o zákaznících a přihlášené ochranné známky, prostřednictvím nezávislých evropských technologických a obchodních inovací, vytváření a správy údajů o zákaznících, jakož i na úrovni vývoje a údržby přihlášené ochranné známky. Podle Komise se tak společnost LuxOpCo v zásadě neomezovala na využití technologie ke správě evropských internetových stránek, ale v příslušném období aktivně přispívala k vývoji, zdokonalení a správě této technologie (body 449, 450 a 465 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

342 Zaprvé Komise uvedla, že LuxOpCo měla výlučnou a neodvolatelnou licenci k nehmotným aktivům, a tedy právo pokračovat ve vývoji, zdokonalování, udržování a ochraně těchto nehmotných aktiv, přestože LuxSCS zůstávala vlastníkem odvozených děl vytvořených společností LuxOpCo (bod 450 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

343 Zadruhé Komise konstatovala, že společnost LuxOpCo obecně přispívala k vyvíjení, zachování a správě nehmotných aktiv prostřednictvím „EU IP Steering Committee“ (Řídící výbor pro práva duševního vlastnictví EU) (body 452 až 455 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Podle Komise byl Řídící výbor pro práva duševního vlastnictví fórem, kde se setkávali vedoucí představitelé oblasti obchodu a technologie zaměstnaní společnostmi LuxOpCo a ASE, aby projednali a doporučili kroky týkající se nehmotných aktiv v Evropě, které jim předložili právníci skupiny

Amazon. Skutečná rozhodnutí týkající se vývoje, zdokonalování, správy a využívání nehmotných aktiv byla tedy přijímána členy tohoto výboru zastupujícími společnosti LuxOpCo a ASE v pozici vedoucích pracovníků pověřených činnostmi maloobchodního prodeje a servisními činnostmi společnosti Amazon v Evropě (body 452 až 455 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

344 Zatřetí Komise uvedla, že společnost LuxOpCo přispěla k vývoji technologie (body 466 až 472 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Uvedla, že technologie, kterou společnost LuxSCS poskytla společnosti LuxOpCo, byla sice „stávající technologií společnosti Amazon US“, jak je „průběžně vyvíjena ve Spojených státech“ (body 456 a 461 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Podle ní však mělo být několik funkcí softwarů Amazon používaných ve Spojených státech upraveno tak, aby byly zavedeny v Evropě. Komise zejména uvedla, že k řádnému provádění evropských obchodních činností skupiny Amazon v Evropě společnost LuxOpCo v posuzovaném období vyvíjela, zdokonalovala a spravovala tuto americkou technologii s podporou svých dceřiných společností (body 456 až 460 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Kromě toho společnost LuxOpCo a její sesterské evropské společnosti vyvíjely významnou technologii pro použití v rámci evropských maloobchodních a servisních činností. Příkladem tohoto typu technologie byl „European Fulfilment Network“ (evropská distribuční síť, EFN), což je technologie, která umožnila vzájemné sdílení zásob skupiny Amazon nacházejících se v různých členských státech a propojení středisek pro vyřizování evropských objednávek, takže díky tomuto nástroji mohli zákazníci všech zemí Unie kupovat výrobky z jakékoli vnitrostátní internetové stránky skupiny Amazon v Evropě (body 462 a 463 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

345 Začtvrté, pokud jde o údaje o zákaznících, Komise konstatovala, že i když jsou údaje o zákaznících na evropských internetových stránkách zákonným majetkem společnosti LuxSCS, společnost LuxOpCo v posuzovaném období vykonávala aktivní a důležité funkce v souvislosti s vývojem, zdokonalováním a správou těchto údajů (body 466 až 468 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V tomto ohledu uvedla, že LuxOpCo tyto údaje aktivně shromažďovala v rámci služby pro LuxSCS a měla zajistit jejich údržbu a dodržování zákonů platných v oblasti ochrany údajů.

346 Zapáté, Komise uvedla, pokud jde o „přihlášenou ochrannou známku“ (body 469 až 470 odůvodnění), a sice ochranné známky Amazon, v rozsahu, v němž byly tyto známky přihlášeny v Unii, že i když je tato ochranná známka dobře známa a celosvětové uznání značky Amazon je hlavní výhodou pro přilákání zákazníků, hodnota této značky má pouze druhořadý význam ve vztahu k řádnému provádění tří klíčových činností skupiny Amazon v Evropě, tedy výběru, ceny a pohodlí (dále jen „tři pilíře“). S ohledem na skutečnost, že se ochranná známka a pověst skupiny Amazon značně opíraly o soustavné plnění služeb vysoce uspokojujících zákazníky, společností LuxOpCo a evropskými sesterskými společnostmi, je podle Komise třeba dospět k závěru, že hodnota značky Amazon v Evropě byla ve skutečnosti vytvořena na úrovni společnosti LuxOpCo a evropských sesterských společností, a nikoli na úrovni společnosti LuxSCS (body 469 a 470 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Kromě toho marketingové činnosti zajišťovaly společnost LuxOpCo a evropské společnosti na základě místního know-how (bod 472 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

347 Vzhledem k tomu, že Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují každý z pěti bodů rozboru Komise, je třeba přezkoumat samostatně argumenty týkající se každé z těchto otázek.

348 Před provedením takového přezkumu je třeba úvodem uvést, že Lucemburské velkovévodství a Amazon nezpochybňují, že LuxOpCo vykonávala určité funkce v souvislosti s vývojem nehmotných aktiv, zejména technologie, ale zpochybňují pouze to, že se společnost LuxOpCo významně podílela na vývoji nehmotných aktiv a vykonávala tak v souvislosti s těmito aktivy jedinečné a hodnotné funkce.

349 Lucemburské velkovévodství a Amazon totiž ve svých písemnostech připouštějí, že LuxOpCo vykonávala funkce vývoje, které označují jako „minimální“, nebo že hrála roli, která je nicméně „druhořadá“, při tvorbě hodnoty nehmotných aktiv.

350 Z toho tedy vyplývá, že i podle vyjádření Lucemburského velkovévodství a Amazon vykonávala společnost LuxOpCo funkce, byť jen vedlejší povahy, v souvislosti s vývojem nehmotných aktiv.

– *K povaze licence udělené společnosti LuxOpCo (bod 450 odůvodnění napadeného rozhodnutí)*

351 Jak již bylo uvedeno v bodě 342 výše, Komise v bodě 450 odůvodnění napadeného rozhodnutí trvala za účelem prokázání významu funkcí společnosti LuxOpCo v souvislosti s vývojem nehmotných aktiv na skutečnosti, že společnost LuxOpCo měla „právo nadále vyvíjet, zdokonalovat, udržovat […] nehmotná aktiva po celou dobu jejich existence“. V tomto kontextu Komise v bodě 100 žalobní odpovědi předložené ve věci T-816/17 uvedla, že LuxOpCo má „výhradní právo pokračovat ve vývoji, zdokonalování [a] udržování nehmotných aktiv“ Amazon.

352 Výraz „výhradní“ byl použit v bodě 2.1 licenční dohody k popisu licence udělené společnosti LuxOpCo, která se v každém případě vztahovala pouze na evropské území. Tento bod 2.1 písm. a) zněl takto:

„ ‚Udělení výhradní licence na právo duševního vlastnictví‘

[LuxSCS] neodvolatelně uděluje společnosti [LuxOpCo], v rámci všech práv duševního vlastnictví společnosti [LuxSCS] v jejím duševním vlastnictví nebo zahrnujících její duševní vlastnictví, ať už stávající nebo budoucí, následující výhradní právo a licenci na duševní vlastnictví společnosti [LuxSCS] během období [platnosti licenční dohody], […]“

353 Nicméně s ohledem na smluvní ujednání mezi společností LuxSCS a americkými společnostmi je třeba konstatovat, že společnost LuxOpCo ve skutečnosti nebyla jedinou, kdo byl držitelem práva na zdokonalování a vývoj těchto nehmotných aktiv.

354 Práva na vývoj nehmotných aktiv na základě licenční dohody, kterých požívala společnost LuxOpCo, byla totiž nutně nevýhradní, jelikož ostatní strany DRN, tedy společnosti ATI a A 9, si zachovaly právo vyvíjet, zdokonalovat a užívat technologii. Skutečnost, že si ostatní strany DRN, tedy společnosti ATI a A 9, zachovaly právo vyvíjet a zdokonalovat technologii, Komise ostatně nezpochybňuje.

355 V tomto ohledu je třeba připomenout, že práva, která společnost LuxOpCo získala na základě licenční dohody, se neomezovala na nehmotná aktiva existující v době uzavření této dohody, ale zahrnovala rovněž veškerá budoucí nehmotná aktiva vytvořená v návaznosti na trvalé úsilí o vývoj, zachování a zdokonalování pod vedením amerických společností ATI a A 9. To prokazuje, že společnost LuxOpCo nebyla pouze subjektem pověřeným vývojem a zdokonalováním nehmotných aktiv spadajících do působnosti licenční dohody.

356 Komise ostatně připouští, že aktiva, tak jak byla převedena na společnost LuxSCS dne 1. ledna 2005 na základě dohody o vstupu, byla během posuzovaného období „postupně nahrazována“ nehmotnými aktivy, vyvíjenými a zdokonalovanými později na základě DRN. Rovněž uznává, že technologie držená společností LuxSCS, která byla poskytnuta společnosti LuxOpCo na základě licence, byla vyvíjena americkými entitami, zejména společnostmi ATI a A9.

357 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že Komise měla nesprávně za to, že společnost LuxOpCo měla výhradní právo pokračovat ve vývoji nehmotných aktiv. Toto zjištění však nestačí k tomu, aby vyvrátilo úvahy Komise, podle kterých společnost LuxOpCo vykonávala v souvislosti s vývojem nehmotných aktiv významné, či dokonce jedinečné a hodnotné funkce. Skutečnost, že společnost LuxOpCo nemá k nehmotným aktivům výhradní užívací právo, totiž nehraje ve prospěch ani v neprospěch tvrzení Komise, že společnost LuxOpCo vykonávala ve vztahu k vývoji nehmotných aktiv jedinečné a hodnotné funkce.

– *K EU IP Steering Committee (body 452 až 455 odůvodnění napadeného rozhodnutí)*

358 Lucemburské velkovévodství a Amazon v podstatě zpochybňují, že by EU IP Steering Committee měl úlohu, kterou mu Komise připsala (bod 343 výše). Podle nich tento výbor nerozhodoval o vývoji nebo zdokonalení nehmotných aktiv. Navíc nejen že většina členů uvedeného výboru byla americkým personálem, ale i ve skutečnosti rozhodnutí EU IP Steering Committee přijímali zaměstnanci skupiny Amazon ve Spojených státech, a konkrétně vice-prezident odpovědný za duševní vlastnictví.

359 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

360 V bodech 452 a 453 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že řídící výbor pro práva duševního vlastnictví EU byl zřízen za účelem poskytování technického a obchodního poradenství týkajícího se vývoje a využívání duševního vlastnictví v Evropě. Komise uvedla, že z „EU Policies and Procedures Manual“ (příručka politik a postupů pro EU) vyplývá, že se tento výbor scházel zejména za účelem přezkumu portfolia duševního vlastnictví Amazon, jakož i obchodní strategie podniku v rozsahu, v němž se týkala vývoje a zavádění duševního vlastnictví. Dále byl tento výbor složen zejména z vice-prezidenta útvarů pro Unii, právního ředitele pro Unii (zaměstnaného společností LuxOpCo), poradce skupiny Amazon pro oblast duševního vlastnictví a vice-prezidenta pověřeného evropskými činnostmi.

361 Dále Komise uvedla, že skutečnost, že se jedná pouze o poradní orgán, jak to společnost Amazon vysvětlila během správního řízení, neznamená, že její doporučení nemají vliv na vývoj, údržbu a správu nehmotných aktiv. Uvedla, že ve skutečnosti se EU IP Steering Committee scházel za účelem zaprvé předkládání doporučení k návrhům směřujícím k ochraně nehmotných aktiv (a tím výhradních práv společnosti LuxOpCo na základě licenční dohody mezi LuxSCS a LuxOpCo), zadruhé přezkumu stavu soudních řízení v Evropě týkajících se nehmotných aktiv a zatřetí poskytování školení evropským zaměstnancům v oblasti využívání technologie a dalších nehmotných aktiv (bod 454 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

362 Konečně na základě svědectví vice-prezidenta pověřeného duševním vlastnictvím, který je zaměstnán ve Spojených státech, dospěla Komise k závěru, že EU IP Steering Committee je fórum, ve kterém se vedoucí pracovníci společnosti LuxOpCo scházeli, aby projednali takové kroky týkající se nehmotných aktiv, jaké jim byly předloženy právníky skupiny Amazon, a že skutečná rozhodnutí týkající se vývoje, zdokonalení, správy a využívání nehmotných aktiv tak

byla přijímána členy tohoto výboru zastupujícími společnosti LuxOpCo a ASE v pozici vedoucích pracovníků odpovědných za maloobchodní a servisní činnosti skupiny Amazon v Evropě (bod 455 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

363 Na základě čtení bodů 452 až 455 odůvodnění napadeného rozhodnutí je nutno konstatovat, že Komise v napadeném rozhodnutí neprokázala, že EU IP Steering Committee přijímal významná rozhodnutí o vývoji nebo zdokonalení nehmotných aktiv.

364 Komise nejprve v bodech 452 a 453 odůvodnění napadeného rozhodnutí připouští, že úloha EU IP Steering Committee byla omezená v rozsahu, v němž se omezovala na poskytování „technického a obchodního poradenství“ a „pomoci“ při strategickém rozhodování o vývoji duševního vlastnictví společnosti LuxSCS nebo na uzavření několika licenčních dohod se třetími stranami.

365 Z příručky politik a postupů skupiny Amazon pro Unii ostatně vyplývá, že EU IP Steering Committee neměl rozhodovací pravomoci jako takové, ale představoval pouze orgán určený k podpoře rozvoje a zavedení duševního vlastnictví v Evropě. To ostatně Komise implicitně připustila v bodě 454 odůvodnění napadeného rozhodnutí, když zmiňuje „vliv“, který „doporučení“ tohoto výboru měla na vývoj, údržbu a správu nehmotných aktiv.

366 Dále z bodu 454 odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz bod 362 výše), jakož i ze svědectví vice-prezidenta pověřeného duševním vlastnictvím a zaměstnaného ve Spojených státech, na které je odkazováno v bodě 455 odůvodnění uvedeného rozhodnutí, vyplývá, že v praxi se EU IP Steering Committee omezil na zkoumání otázek spojených s ochranou a zachováním práv k nehmotným aktivům a otázka vývoje nebo zdokonalení nehmotných aktiv jako taková, nebyla v rámci tohoto výboru projednávána.

367 Konečně v rozsahu, v němž EU IP Steering Committee mohl být diskuzním fórem o zdokonalení a rozvoji nehmotných aktiv, je nutno konstatovat, že rozhodnutí týkající se vývoje nehmotných aktiv nebyla přijímána tímto výborem, ale v zásadě zaměstnanci skupiny Amazon ve Spojených státech, a konkrétně vice-prezidentem pověřeným duševním vlastnictvím. Toto tvrzení Lucemburského velkovévodství nebylo Komisí zpochybněno.

368 Kromě toho, pokud jde o složení uvedeného výboru, na rozdíl od toho, co tvrdí Komise ve svých písemnostech, zaměstnanci vykonávající řídící funkce v amerických entitách, a zejména vice-prezident pověřený duševním vlastnictvím společnosti Amazon US, napomáhali EU IP Steering Committee, a dokonce řídili schůze tohoto výboru.

369 Z výše uvedeného vyplývá, že zjištění Komise týkající se EU IP Steering Committee neumožňují podpořit její závěr uvedený v bodě 455 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého rozhodnutí týkající se vývoje a zdokonalení nehmotných aktiv byla přijímána členy tohoto výboru zastupujícími společnosti LuxOpCo a ASE v pozici vedoucích pracovníků odpovědných za maloobchodní a servisní činnosti skupiny Amazon v Evropě.

370 Komisi se nanejvýš podařilo prokázat, že LuxOpCo vykonávala funkce související se správou a ochranou nehmotných aktiv a že zaměstnanci společnosti LuxOpCo rozhodovali o vhodných opatřeních, jako je například přihlášení patentu, na základě doporučení diskutovaných v rámci EU IP Steering Committee.

371 Z výše uvedeného vyplývá, že tvrzení Komise týkající se EU IP Steering Committee nestačí k prokázání toho, že LuxOpCo vykonávala funkce rozvoje nehmotných aktiv, které by bylo možné kvalifikovat jako „jedinečné a hodnotné“.

– *K funkcím společnosti LuxOpCo týkajícím se vývoje technologie*

372 V bodě 449 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že funkce společnosti LuxOpCo zahrnovaly vývoj, zdokonalování a správu technologie.

373 Na podporu tohoto tvrzení nejprve v bodě 456 odůvodnění napadeného rozhodnutí v podstatě uvedla, že technologie vyvinutá ve Spojených státech nemohla být v Evropě jako taková využívána a že k uspokojení specifických evropských potřeb byly nezbytné úpravy. Uvedla, že rozvoj obchodních činností skupiny Amazon v Evropě vyžadoval specifickou technologii (odlišný software, místní úpravy).

374 Komise dále zdůraznila, že LuxOpCo měla technologické zdroje nezbytné pro provádění výzkumu a vývoje. Poukázala zejména na to, že přibližně šedesát osob plnilo úkoly technologické povahy, tým pro „lokalizace“ a překlady plnil funkce spočívající v přizpůsobení evropských internetových stránek místním preferencím, přibližně deset dalších osob bylo zaměstnáno jako „Technical Program Manager“ (manažer technických programů), jejichž úkolem bylo přetvářet na technické popisy technologické potřeby určené místními týmy pověřenými maloobchodním prodejem. Podle Komise právě tento proces umožnil, aby byla technologie neustále vyvíjena a přizpůsobována v závislosti na místním trhu.

375 V tomto ohledu je pravda, že Komise v bodě 461 odůvodnění napadeného rozhodnutí uznala, že technické zdroje vytvořené v rámci společnosti LuxOpCo byly omezené. Komise nicméně zdůraznila, že jedinečná hodnota technologie je ve skutečnosti spíše výsledkem místního know-how, vymezení nových obchodních potřeb a jejich převedení do softwarového projektu, nikoliv samotného kódování.

376 Konečně Komise uvedla, že společnost LuxOpCo rovněž přispěla k vypracování katalogů, technologie překladů a místních úprav. Tyto úkoly byly vykonávány bývalými týmy evropských sesterských společností nebo nově přijatými pracovníky. Kromě toho uvedla, že evropské sesterské společnosti rovněž hrály významnou roli ve vývoji nových technologií specifických pro evropské vnitrostátní trhy.

377 Komise zvláště dodala, že zejména LuxOpCo a evropské sesterské společnosti přispěly k vývoji EFN. Tato technologie odpovídala zvláštní potřebě evropských činností tím, že evropským zákazníkům umožnila nakupovat zboží z kterékoli evropské internetové stránky skupiny Amazon.

378 Lucemburské velkovévodství a Amazon tvrdí, že LuxOpCo nevykonávala žádnou významnou funkci vývoje, zdokonalování nebo udržování nehmotných aktiv souvisejících s technologií. Vyvracejí zejména tvrzení Komise, podle kterých měla LuxOpCo významnou úlohu při vývoji EFN, a tvrdí, že tato technologie, ačkoli je specifická pro Evropu, byla vyvinuta ve Spojených státech a že se společnost LuxOpCo neúčastnila ani jejího koncipování, ani jejího vytvoření.

379 Komise zpochybňuje tyto argumenty a trvá na svém stanovisku vyjádřeném v bodech 456 až 465 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak je uvedeno v bodech 372 až 377 výše.

380 Úvodem je třeba konstatovat, že na rozdíl od toho, co uvádějí Lucemburské velkovévodství a Amazon, Komise v napadeném rozhodnutí netvrdila, že LuxOpCo byla hlavním vývojářem technologie, ať již na celosvětové úrovni, nebo pouze na evropské úrovni, ale – jak je uvedeno v bodech 449 a 465 odůvodnění napadeného rozhodnutí – že společnost LuxOpCo aktivně přispívala k vývoji, zdokonalování a správě technologie během posuzovaného období. Komise nezpochybňuje ani to, že technologie byla neustále vyvíjena ve Spojených státech.

381 V tomto ohledu je pravda, jak tvrdí Lucemburské velkovévodství a Amazon, že technologické nástroje byly hlavně vyvinuty americkými entitami a byly poskytnuty pro evropské činnosti v jejich konečné podobě. Software používaný různými evropskými stránkami byl ostatně společný.

382 Ze spisu zaprvé vyplývá, že ve Spojených státech byla přijímána podstatná část rozhodnutí o vývoji nehmotných aktiv a významu jednotlivých projektů, které měly být vyvíjeny, včetně technologie specifické pro Evropu.

383 Zadruhé je nesporné, že největší počet techniků a inženýrů přispívajících k vývoji technologie se nacházel ve Spojených státech. Nejméně [*důvěrné*] zaměstnanců skupiny Amazon přispívalo k vývoji nehmotných aktiv, z nichž více než [*důvěrné*] zaměstnanců bylo během posuzovaného období zaměstnáno ve Spojených státech na pracovních místech souvisejících s technologií. Komise tyto číselné údaje nezpochybňuje. Mimoto z písemností ve spise, a zejména z různých svědectví zaměstnanců skupiny Amazon vyplývá, že ústřední služby a američtí technici byli pověřeni vývojem nástrojů specifických pro evropský trh.

384 Pokud jde dále o příspěvek společnosti LuxOpCo v souvislosti s vývojem technologie, je třeba uvést následující skutečnosti.

385 Zaprvé Komise správně shledala, že pro zavedení technologie v Evropě byly změny někdy nezbytné.

386 Ačkoli jsou totiž, jak tvrdí Lucemburské velkovévodství a Amazon, model činnosti a související technologie stejné jak ve Spojených státech, tak v Evropě z různých svědectví zaměstnanců skupiny Amazon předložených účastníky řízení, a zejména ze svědectví řídícího vice-prezidenta odpovědného za mezinárodní maloobchodní činnost, který byl zaměstnán ve Spojených státech, vyplývá, že z důvodu zvláštností evropského trhu v porovnání s americkým trhem nemohla být technologie vyvinutá ve Spojených státech vždy jako taková použita na evropských internetových stránkách. Kromě EFN, která je technologií vyvinutou speciálně pro evropské činnosti skupiny Amazon, tak byly nezbytné úpravy nebo „lokalizace“. Z písemností ve spise vyplývá, že tyto úpravy zahrnovaly zejména úsilí o překlady [*důvěrné*].

387 Zadruhé ze svědectví zaměstnanců skupiny Amazon vyplývá, že ačkoli velká část přizpůsobení technologie evropskému trhu byla provedena ve Spojených státech, zejména pokud šlo o práci na softwarech, v určité míře k těmto úpravám přispívala společnost LuxOpCo.

388 Jak totiž ostatně potvrzuje Amazon v žalobě ve věci T-318/18, na konci posuzovaného období zastávalo nanejvýš kolem šedesáti osob pracovní místa související s technologií v Lucembursku.

389 V tomto ohledu z písemností ve spise a zejména ze svědectví řídícího vice-prezidenta odpovědného za maloobchodní činnost na mezinárodní úrovni zaměstnaného ve Spojených státech a bývalého pracovníka odpovědného za programy pro třetí strany v Evropě (zejména program MarketPlace) vyplývá, že nejpozději od roku, který následoval po restrukturalizaci v roce

2006, začala LuxOpCo využívat služeb svých vlastních techniků. Konkrétně společnost LuxOpCo během posuzovaného období zaměstnávala vývojáře softwaru (software developers), kteří přispívali k vývoji zvláštních programů pro evropské činnosti a pracovali na místních úpravách.

390 Stejně tak ze svědectví bývalého pracovníka odpovědného za programy pro třetí strany v Evropě (zejména program MarketPlace) vyplývá, že [*důvěrné*].

391 V tomto kontextu, pokud jde o tým pro lokalizaci a překlady, označený Komisí v bodě 459 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je třeba konstatovat, že ze skutečností obsažených ve spise vyplývá, že tento tým byl pověřen úpravami evropských internetových stránek, zejména překlady, a že přispíval k vývoji softwaru. Ze svědectví zaměstnanců skupiny Amazon totiž vyplývá [*důvěrné*]. I když však tyto činnosti a posledně uvedená technologie hrály významnou roli v obchodních činnostech společnosti LuxOpCo, nic to nemění na tom, že zaujímaly menší místo ve srovnání se zbývající částí technologie vyvíjené ve Spojených státech.

392 Dále, pokud jde o činnosti vývoje katalogu, které Komise označila v bodě 456 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je třeba konstatovat, jak tvrdí Amazon a Lucemburské velkovévodství, že uvedené činnosti nezahrnovaly koncipování softwaru, který je základem katalogu, neboť toto bylo prováděno ve Spojených státech. Činnosti spojené s katalogem vyvíjené v Lucembursku [*důvěrné*]. Místní práce na vývoji katalogu [*důvěrné*].

393 Ze svědectví řídícího vice-prezidenta odpovědného za mezinárodní maloobchodní činnost zaměstnaného ve Spojených státech, vyplývá, že [*důvěrné*]. Pokud tedy mohly být operace týkající se softwaru v souvislosti s katalogem provedeny společností LuxOpCo, tyto operace byly velmi omezené ve vztahu k vývoji prováděnému ústředními službami skupiny Amazon.

394 Z výše uvedeného vyplývá, že LuxOpCo přispívala k vývoji technologie tím, že prováděla určité úpravy, které byly především spojeny s překládáním, a pouze v malé míře s vývojem určitých softwarů a funkcí. Mimoto většina práce spočívající v přizpůsobení technologie evropským činnostem byla do značné míry závislá na ústředních službách skupiny Amazon. Z toho vyplývá, že přínosy společnosti LuxOpCo k vývoji technologie mohly hrát pouze malou roli při tvorbě hodnoty této technologie. Z toho vyplývá, že i když Komise v bodě 461 odůvodnění napadeného rozhodnutí správně tvrdila, že požadované úpravy v Evropě byly prováděny v blízkosti místních trhů, bylo nesprávné přiznat takový význam přínosům společnosti LuxOpCo k uvedeným úpravám a vyvodit z toho závěr, že tyto přínosy byly jedinečné a hodnotné.

395 Zatřetí, jak Komise uvedla v bodech 460 až 461 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kromě místních úprav provedených lucemburskými týmy přispívala společnost LuxOpCo rovněž k vývoji technologie v důsledku jejího zapojení do procesu identifikace nových obchodních technologických potřeb a jejich převedení do softwarového projektu.

396 V tomto ohledu měla společnost LuxOpCo k dispozici manažery programů (technical program managers), jejichž úkolem bylo přetvářet obchodní potřeby na technické popisy tak, aby je mohl kódovat inženýr (software developer) (viz bod 460 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Lucemburské velkovévodství ostatně nezpochybňuje, že funkční a technické specifikace nástrojů a úprav požadovaných v Evropě byly vypracovány v blízkosti místních trhů.

397 Je sice pravda, jak Komise v podstatě zdůraznila v bodě 461 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že definice obchodních potřeb a formulace specifikací hrají významnou roli ve vývoji technologie. Z písemností ve spise totiž vyplývá, že hodnota technologie skupiny Amazon spočívá na

schopnosti této technologie sloužit všem třem pilířům skupiny Amazon, a sice nízkým cenám, výběru a pohodlnému užívání (viz bod 346 výše), a tedy vyhovět potřebám zákazníků. Hodnota technologie Amazon tak v určitém rozsahu rovněž spočívá v přizpůsobení se místním potřebám, a zejména ve schopnosti místních týmů formulovat specifikace za účelem dosažení přizpůsobení technologie potřebám spotřebitelů.

398 Je však třeba uvést, jak tvrdí Amazon, že v Lucembursku bylo zaměstnáno pouze dvanáct programových manažerů, oproti [*důvěrné*] ve Spojených státech a [*důvěrné*] z těchto osob zaměstnaných v Lucembursku bylo přijato do zaměstnání až na konci posuzovaného období ([*důvěrné*]).

399 Navíc, i když společnost LuxOpCo identifikovala technologické potřeby podniku a specifikace týkající se těchto potřeb, samotné koncipování a tvorba technologie byly vyvíjeny ve Spojených státech. V tomto kontextu na rozdíl od toho, co podle všeho předestírá Komise v bodě 103 žalobní odpovědi ve věci T-318/18, se činnosti amerických entit neomezovaly na pouhé kódování, ale na skutečný vývoj.

400 Konečně, jak tvrdí Amazon, velká většina strategických rozhodnutí týkajících se vývoje technologie, zejména pokud jde o Evropu, byla přijímána americkými entitami, a nikoliv společností LuxOpCo.

401 Z toho vyplývá, že uskutečnění tohoto vývoje a zdokonalování technologie za účelem zlepšení zkušeností zákazníků vycházelo především z modelu vyvinutého ve Spojených státech, který je stejný v Evropě i ve Spojených státech, a pouze v menší míře z technických specifikací, které mohly být formulovány místními týmy.

402 Z výše uvedeného vyplývá, že i když měla Komise správně za to, že společnost LuxOpCo přispívala k vývoji nehmotných aktiv vypracováním technických specifikací, na úrovni technologie, která je předmětem licenční dohody, uvedené přínosy zůstávaly omezené. Dále vzhledem k tomu, že tyto funkce byly před rokem 2006 již vykonávány sesterskými společnostmi, je třeba konstatovat, jak tvrdí Lucemburské velkovévodství v bodě 109 žaloby ve věci T-816/17, že tyto funkce nelze považovat za jedinečné, ale za funkce běžné.

403 Začtvrté měla Komise za to, že společnost LuxOpCo přispěla k vývoji EFN, která je jedinou technologií čistě specifickou pro evropské činnosti skupiny Amazon.

404 Jak Komise uvedla v bodě 463 odůvodnění napadeného rozhodnutí, EFN je kombinací technologických pokroků, jako je zavedení nových funkcí a logistických optimalizací.

405 Je nesporné, že EFN hrála zásadní roli pro obchodní činnosti v oblasti maloobchodního prodeje a evropských služeb. Jak Komise uvedla v bodě 462 odůvodnění napadeného rozhodnutí a jak sama společnost Amazon uvedla ve svém vyjádření po soudním řízení vedeném před United States Tax Court (Federální daňový soud Spojených států), cílem vytvoření EFN bylo vyřešit problém způsobený existencí mnoha internetových stránek spojených s národními středisky pro vyřizování objednávek. Tato technologie umožnila spojit evropská střediska pro vyřizování objednávek a sdílení zásob, čímž umožnila zákazníkům z celé Unie kupovat zboží z jakýchkoli internetových stránek společnosti Amazon v Evropě.

406 Ze svědectví zaměstnanců Amazon, jakož i z vyjádření Amazon po soudním řízení vedeném před United States Tax Court (Federální daňový soud Spojených států) ostatně vyplývá, že EFN byla rozhodující k zahájení činností ve dvou nových evropských zemích, a sice ve Španělsku a Itálii.

407 Ze spisu přitom vyplývá, že Komise byla skutečně oprávněna se domnívat, že se LuxOpCo podílela na vývoji EFN (viz bod 403 výše).

408 Amazon totiž ve vyjádření po soudním řízení vedeném před United States Tax Court (Federální daňový soud Spojených států) sama [*důvěrné*]. Podle znění tohoto vyjádření „AEHT“ (tedy Amazon Europe Holding Technology, což je výraz, který odpovídá oficiálnímu označení společnosti LuxSCS) [*důvěrné*]. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že v rámci amerického řízení uvedeného v bodě 14 výše nebylo mezi různými lucemburskými entitami skupiny nijak rozlišováno a výraz „AEHT“ byl v tomto řízení použit bez rozdílu pro označení společností LuxOpCo nebo LuxSCS. Pokud jde však o účast na vývoji EFN, je zřejmé, že Amazon odkazovala na LuxOpCo, a nikoli na LuxSCS.

409 Toto zjištění je ostatně potvrzeno svědectvími zaměstnanců skupiny Amazon, a zejména svědectvím řídícího vice-prezidenta odpovědného za mezinárodní maloobchodní prodeje a zaměstnaného ve Spojených státech, které potvrzuje, že v rozhodné době vedoucí maloobchodních prodejů v Evropě zaměstnaný společností LuxOpCo, aktivně přispíval k vytváření a koncipování EFN.

410 Je však třeba upřesnit, že by bylo nesprávné mít za to, že LuxOpCo nesla odpovědnost za celý proces vývoje EFN.

411 Ze spisu jednak vyplývá, že americké sídlo hrálo rozhodovací roli při zavádění projektu EFN.

412 Dále, jak tvrdí Lucemburské velkovévodství a jak vyplývá ze svědectví zaměstnanců skupiny Amazon a stanoviska Federálního daňového soudu Spojených států, vývoj EFN byl uskutečňován s podporou amerických entit. Konkrétně práce související s vývojem softwaru, z něhož vychází EFN, byla vykonávána techniky centrálních týmů, a zejména na základě specifikací formulovaných týmy společnosti LuxOpCo. Mimoto Komise nezpochybňuje, že z provozního hlediska byly definice a požadavky skladování, na kterých byl tento nástroj založen, rovněž určovány ve Spojených státech.

413 Ačkoli Komise v bodě 462 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, že „EFN byla vyvíjena v Evropě“ bez dalších upřesnění, Komise neodhlédla zcela od přispění amerických entit. V poznámce pod čarou 481 napadeného rozhodnutí cituje zejména jedno ze svědectví, podle kterého byla technologie vyvíjena v Evropě za pomoci centrálních technologických týmů.

414 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že ačkoli EFN z velké části vycházela z technologie vyvinuté ve Spojených státech, společnost LuxOpCo k vývoji této technologie rovněž aktivně přispívala. S ohledem na význam této technologie pro rozšíření evropských činností skupiny Amazon se přitom Komise nedopustila pochybení, když tyto přínosy považovala za jedinečné a hodnotné. I když konečným vlastníkem této technologie byla společnost LuxSCS, nic to nemění na tom, že vývoj této technologie byl rovněž výsledkem úsilí společnosti LuxOpCo.

415 Ze zjištění učiněných v bodech 385 až 414 výše tedy vyplývá, že kromě EFN, na jejímž vývoji se společnost LuxOpCo aktivně podílela, byly nejvýznamnější úpravy technologie prováděny ve Spojených státech ve spolupráci s evropskými týmy, které formulovaly své potřeby, a že navíc některé drobné úpravy mohly být prováděny přímo místními týmy.

416 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že i když měla Komise správně za to, že LuxOpCo vykonávala z důvodu své účasti na vývoji EFN jedinečné a hodnotné funkce související s technologií, ve zbývající části nadhodnotila význam funkcí společnosti LuxOpCo v souvislosti s vývojem technologie. Kromě vývoje EFN se totiž funkce společnosti LuxOpCo omezovaly hlavně na úpravy a vypracování technických specifikací. Závěr učiněný v bodě 465 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a zejména tvrzení, že společnost LuxOpCo prováděla významná zlepšení technologie, tedy nemůže být potvrzen v plném rozsahu.

417 Vzhledem k tomu, že toto zjištění spočívá na svědectvích zaměstnanců Amazon, nejeví se nezbytným podrobně zkoumat argumenty Lucemburského velkovévodství a Amazon, podle kterých Komise nesprávně použila svědectví, zejména za účelem tvrzení, že technologie byla vyvíjena v Evropě (zejména EFN), zatímco byla vyvíjena ve Spojených státech. I když totiž analýza Komise nemůže být potvrzena v plném rozsahu, chyby, kterých se dopustila Komise, nemohou zpochybnit konstatování, podle kterého společnost LuxOpCo skutečně přispěla k vývoji nehmotných aktiv, a zejména EFN.

– *K údajům o zákaznících (body 466 až 468 odůvodnění napadeného rozhodnutí)*

418 Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují opodstatněnost zjištění Komise, podle kterého společnost LuxOpCo vykonávala aktivní a zásadní funkce související s vývojem, zdokonalováním a správou údajů o zákaznících. V podstatě tvrdí, že údaje o zákaznících byly shromažďovány automaticky pomocí technologie vyvinuté ve Spojených státech, bez zapojení zaměstnanců společnosti LuxOpCo.

419 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

420 Úvodem je třeba uvést, že účastníci řízení se neshodují v otázce, zda společnost LuxOpCo aktivně přispívala k vývoji databáze shromažďující informace o zákaznících, jako například historii prodejů. Jedná se tedy o určení, zda lze shromažďování a ochranu údajů o zákaznících během posuzovaného období přičíst společnosti LuxOpCo.

421 Zaprvé je třeba uvést, jak Komise uvedla v tabulce 19 napadeného rozhodnutí, že během posuzovaného období značně vzrostl počet zákazníků za rok, a to ze 17 milionů zákazníků v roce 2006 na více než 60 milionů v roce 2014.

422 Zadruhé je třeba podobně jako Komise konstatovat, že údaje o zákaznících jsou klíčovým aktivem takového provozovatele elektronického obchodu, jako je skupina Amazon, zejména pokud jde o marketing. Některé nástroje, zejména používání technologie doporučení a podobností, jsou totiž závislé na údajích o zákaznících. Údaje o zákaznících jsou tak jedinečným a hodnotným nehmotným aktivem.

423 Zatřetí je nesporné, že LuxOpCo je subjektem, který shromažďoval údaje o zákaznících, a že je navíc pověřen dodržováním právní úpravy použitelné na tyto údaje. Lucemburské velkovévodství a Amazon ostatně nezpochybňují tvrzení uvedené v bodě 468 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého LuxOpCo shromažďovala údaje o zákaznících z evropských internetových stránek v rámci služby pro LuxSCS.

424 Je zajisté důležité uvést, podobně jako Amazon, že shromažďování údajů o zákaznících bylo automatizované a tato společnost mohla shromažďovat údaje o zákaznících prostřednictvím technologie vyvinuté ve Spojených státech a poskytnuté společností LuxSCS společnosti LuxOpCo.

425 Avšak jak Komise zdůrazňuje v bodě 107 své žalobní odpovědi ve věci T-318/18, ke shromažďování údajů o zákaznících aktivně přispívala právě společnost LuxOpCo naplňováním tří pilířů strategie skupiny Amazon (viz bod 346 výše), umožňující přilákat zákazníky na její internetové stránky a shromažďovat o nich více údajů. Shromažďování údajů o zákaznících totiž nutně závisí na přitažlivosti internetových stránek skupiny Amazon pro zákazníky. Samotné zvýšení návštěvnosti evropských internetových stránek, a tedy počtu shromážděných údajů o zákaznících přitom souviselo s prováděním společností LuxOpCo tří výše uvedených pilířů, a sice ceny, výběru a pohodlného užívání. Ačkoli je nesporné, že technologie vyvinutá ve Spojených státech hrála zásadní roli při řádném provádění těchto tří pilířů, nic to nemění na tom, že LuxOpCo hrála aktivní a zásadní roli při shromažďování nových údajů o zákaznících, a přispívala tak k vývoji těchto jedinečných a hodnotných nehmotných aktiv.

426 Kromě toho je třeba uvést, že Komise měla v bodě 468 odůvodnění napadeného rozhodnutí správně za to, že LuxOpCo musela zajišťovat údržbu údajů o zákaznících a zajišťovat dodržování zákonů použitelných v oblasti ochrany údajů. Ačkoli je ochrana databáze údajů o zákaznících významnou činností pro obchodní model, který vychází z maloobchodního prodeje a služeb poskytovaných zejména konečným spotřebitelům, a to z důvodů uvedených Komisí v bodě 466 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jedná se nicméně o obvyklou činnost pro každého držitele licence pracujícího s tímto typem databáze.

427 S ohledem na výše uvedené je třeba potvrdit zjištění Komise uvedená v bodech 466 až 468 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přinejmenším v rozsahu, v němž společnost LuxOpCo vykonávala aktivní a zásadní funkce v souvislosti se zdokonalováním údajů o zákaznících během posuzovaného období. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že společnost LuxOpCo tím, že shromažďovala údaje o zákaznících, jejichž počet se mezi roky 2006 a 2014 ztrojnásobil, jak vyplývá z bodu 421 výše, přispívala k hodnotě tohoto nehmotného majetku, který představuje jedinečné a hodnotné nehmotné aktivum. Společnost LuxOpCo tak vykonávala jedinečné a hodnotné funkce.

– *Ke „značce Amazon“ (body 469 až 472 odůvodnění napadeného rozhodnutí)*

428 Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují tvrzení Komise, podle kterého je hodnota „značky“ Amazon vytvářena na úrovni společnosti LuxOpCo a evropských sesterských společností.

429 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

430 Zaprvé je třeba zdůraznit, jak to Komise implicitně připustila v bodech 469 a 471 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že značka Amazon je velmi uznávána a těží z vysoké identifikace na celosvětové úrovni, což je zásadní přínos pro přilákání zákazníků. Je třeba konstatovat, že tato dobrá pověst existovala již před vytvořením společnosti LuxOpCo. Nicméně zjištění Komise uvedené v bodech 469 a 470 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle něhož obchodní značka není ústředním prvkem modelu skupiny Amazon, jejíž obchodní strategie se soustředí na tři pilíře (cena, pohodlné užívání, katalog výrobků), musí být potvrzeno. Hodnota ochranné známky přihlášené v Evropě totiž závisí rovněž na schopnosti poskytnout kvalitní výběr, výhodné ceny a značnou pohodlnost užívání. Amazon ostatně sama zdůrazňuje, že hodnota marketingových nehmotných aktiv skupiny Amazon v Evropě závisí na spokojenosti zákazníků.

431 Zadruhé je třeba konstatovat, jak tvrdí Lucemburské velkovévodství a Amazon, že technologie hraje v rámci vývoje obchodní značky Amazon významnou, ne-li rozhodující, roli. Na jedné straně je totiž technologie při provádění tří pilířů ústřední. Spokojenost zákazníků je tak na technologii z velké části závislá. Na druhé straně hraje technologie klíčovou roli v marketingu a umožňuje maximalizovat možnost, že se název „Amazon“ objeví ve vyhledávání potenciálními zákazníky. Je nesporné, že tato technologie je vyvíjena ve Spojených státech.

432 Nicméně pouhá technologie k provádění tří pilířů nestačí. Tyto pilíře totiž byly rovněž prováděny společností LuxOpCo v rámci přijímání strategických rozhodnutí nezbytných k výkonu obchodních činností skupiny Amazon v Evropě.

433 V tomto ohledu je třeba uvést, že z jejího vyjádření po soudním řízení vedeném před United States Tax Court (Federální daňový soud Spojených států) (viz bod 14 výše) vyplývá, že Amazon v podstatě tvrdí, že [*důvěrné*].

434 Amazon ve vyjádření po soudním řízení vedeném před United States Tax Court (Federální daňový soud Spojených států) zvláště tvrdila, že [*důvěrné*] a v rámci oddílu věnovaného marketingovým nehmotným aktivům, že [*důvěrné*]

435 United States Tax Court (Federální daňový soud Spojených států) ostatně ve svém stanovisku dospěl k závěru, že „AEHT“ nesla pouze odpovědnost za udržování hodnoty a vývoj nehmotných aktiv souvisejících s marketingem a prostřednictvím sdílení nákladů platila technologické vylepšení nezbytné k zachování hodnoty těchto nehmotných aktiv. Je pravda, že Amazon ve vyjádření po soudním řízení a Federální daňový soud Spojených států ve svém stanovisku odkazují na „AEHT“. Nicméně vzhledem k tomu, že v rámci amerického řízení uvedeného v bodě 14 výše není mezi různými lucemburskými entitami skupiny rozlišováno a název „AEHT“ je používán bez rozdílu pro označení společností LuxOpCo a LuxSCS, je třeba mít v tomto konkrétním kontextu za to, že „AEHT“ se vztahuje ke společnost LuxOpCo, a nikoli LuxSCS. Ze spisu totiž vyplývá, že LuxSCS takové funkce nevykonávala.

436 Kromě toho je třeba uvést, že Lucemburské velkovévodství ani Amazon nezpochybňují tvrzení uvedené v bodě 472 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého zajišťovaly on-line marketing skupiny Amazon v Evropě společnost LuxOpCo a sesterské společnosti na základě jejich místního know-how.

437 Za těchto podmínek, i když je pravda, že značka Amazon měla v Evropě dobrou pověst již před vytvořením společnosti LuxOpCo a požívala mezinárodního dobrého jména skupiny Amazon, je třeba dospět k závěru, že Komise správně prokázala, že během posuzovaného období byly udržování a rozvíjení hodnoty ochranné známky přinejmenším částečně prováděny na úrovni LuxOpCo a evropských entit.

438 V tomto ohledu je ostatně třeba uvést, podobně jako Komise, že když Amazon vstoupila na evropský trh, byla známá jako prodejce knih a médií a místní týmy musely vynaložit značné úsilí na rozvoj dobré pověsti značky ve vztahu k jiným kategoriím výrobků.

439 V důsledku toho je třeba potvrdit posouzení Komise obsažená v bodech 469 až 472 odůvodnění napadeného rozhodnutí. V tomto ohledu je třeba s ohledem na zjištění učiněná v bodech 432 až 437 výše konstatovat, že společnost LuxOpCo přispívala k rozvoji hodnoty značky a marketingových aktiv, a z tohoto důvodu vykonávala hodnotné funkce. Naproti tomu nic neumožňuje mít za to, že tyto funkce měly jedinečnou povahu. S ohledem na výše uvedené je třeba mít za to, že Komise správně dospěla k závěru, že společnost LuxOpCo přispěla k vývoji nehmotných aktiv pro každou z jejích tří složek. Pokud jde o vývoj technologie, přínos společnosti LuxOpCo se týkal hlavně úprav a vypracování technických specifikací. Naproti tomu účast společnosti LuxOpCo na vývoji EFN může být postavena na roveň jedinečné a hodnotné funkci. Kromě toho společnost LuxOpCo hrála významnou roli při shromažďování údajů o zákaznících, zejména prováděním tří pilířů, a aktivně tak přispívala k vývoji tohoto jedinečného a hodnotného aktiva. Pokud jde o marketingová aktiva, hrála společnost LuxOpCo významnou roli při zvyšování dobré pověsti značky Amazon v Evropě, a vykonávala tak hodnotné funkce. Ze spisu však nevyplývá, že by posledně uvedené funkce mohly být kvalifikovány jako jedinečné.

440 Je tedy třeba dospět k závěru, že Komise v bodech 414 a 415 odůvodnění napadeného rozhodnutí správně tvrdila, že lucemburská správa měla zohlednit skutečnost, že LuxOpCo vykonávala v souvislosti s nehmotnými aktivy jedinečné a hodnotné funkce. Naproti tomu ne všechny funkce společnosti LuxSCS v souvislosti s nehmotnými aktivy byly jedinečné a hodnotné.

441 V tomto ohledu je ostatně třeba konstatovat, že uvedené funkce měly být zohledněny, ne-li v době přijetí sporného DR, pak alespoň v době jeho každoročního provádění. Měla být totiž zohledňována jakákoliv změna situace, včetně výkonu dodatečných funkcí.

ii) K funkcím vykonávaným společností LuxOpCo v rámci činností maloobchodního prodeje a služeb skupiny Amazon v Evropě (oddíl 9.2.1.2.2 a body 473 až 499 odůvodnění napadeného rozhodnutí)

442 Pokud jde o funkce vykonávané společností LuxOpCo v rámci činností maloobchodního prodeje a služeb skupiny Amazon v Evropě, Komise v napadeném rozhodnutí v podstatě zdůraznila skutečnost, že jak podle zprávy o převodních cenách z roku 2003, tak ve skutečnosti hrála společnost LuxOpCo úlohu evropského sídla a byla podnikem pověřeným uvedenými činnostmi. Strategická rozhodnutí týkající se obchodních operací skupiny Amazon v Evropě tedy měla přijímat a přijímala společnost LuxOpCo (body 473 až 478 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

443 Konkrétně Komise konstatovala, že společnost LuxOpCo během posuzovaného období vykonávala veškeré strategické funkce spojené s činnostmi maloobchodního prodeje a on-line služeb skupiny Amazon a přijímala veškerá strategická rozhodnutí týkající se zboží a stanovení

cen, zaznamenávala prodeje a jednala ve vztahu ke spotřebitelům jakožto smluvní strana. Pokrývala tak odpovídající náklady a nesla rizika spojená s prodeji a zásobami (bod 475 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

444 Komise tak měla za to, že LuxOpCo zcela nezávisle přijímala všechna relevantní rozhodnutí týkající se každého ze tří pilířů strategie skupiny Amazon v Evropě (bod 478 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

445 Účastníci řízení se shodují na tom, že LuxOpCo vykonávala činnosti maloobchodního prodeje on-line a poskytování služeb. Není zpochybňováno ani to, že LuxOpCo zastávala funkce sídla evropských činností skupiny Amazon.

446 Lucemburské velkovévodství a Amazon nicméně zpochybňují skutečnost, že společnost LuxOpCo vykonávala významné provozní funkce. Podle nich činnosti společnosti LuxOpCo spočívaly ve značné míře na technologii vyvinuté ve Spojených státech a odpovídaly funkcím řízení evropských činností nebo běžným činnostem obchodní podpory, které generovaly málo přidané hodnoty.

447 Konkrétně Lucemburské velkovévodství a Amazon tvrdí, že lidské funkce byly nahrazeny technologií v rámci obchodních činností skupiny Amazon a že ceny byly určovány automaticky. Dodávají, že nebylo možné, aby jednotlivci aktivně určovali cenu za miliony výrobků dostupných na internetových stránkách skupiny Amazon, že vztahy s prodejci a zákazníky byly téměř zcela automatizovány, že v centrech pro vyřizování objednávek bylo umísťování zásob a pořadí sběru nákupů funkcemi definovanými technologiemi a zaměstnanci center se pouze řídili pokyny plynoucími z použití technologie a že rozhodnutí týkající se inventarizace (rozhodnutí o koupi, místo uložení atd.) byla automatická, zatímco zaměstnanci se museli pouze řídit pokyny plynoucími z použití technologie.

448 Je tedy třeba přezkoumat, zda Komise měla správně za to, že LuxOpCo vykonávala významné provozní funkce a přijímala strategická rozhodnutí ve spojení s každým ze tří pilířů strategie skupiny Amazon, takže ji nebylo možné považovat za podnik vykonávající jednoduché řídící funkce.

– *K výběru (body 479 až 489 odůvodnění napadeného rozhodnutí)*

449 Komise v bodě 479 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že vývoj a zachování co nejširšího možného výběru zboží jsou zásadní pro úspěch skupiny Amazon v Evropě. Dodala, že rozhodování o kategoriích výrobků, které mají být prodány, bylo prováděno na základě znalosti trhu. Vyžadovalo tedy zásah člověka, jelikož pouhá technologie na to nestačí.

450 Komise zejména uvedla, že se LuxOpCo mohla opírat o značný počet zaměstnanců evropských sesterských společností, kteří byli zapojeni do vytváření výběru zboží v Evropě a rozšiřování škály nových skupin dostupných výrobků na základě jejich znalosti trhu, výrobků a místních spotřebitelů (což odpovídá jejich „místnímu know-how“) (body 470 až 482 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Zadruhé měla společnost LuxOpCo rozhodující úlohu při nabývání místních hospodářských subjektů, zakládání partnerství s dodavateli a provádění programů pro třetí strany za účelem rozvoje MarketPlace (body 483 až 489 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

451 Lucemburské velkovévodství a Amazon nezpochybňují obecné zjištění uvedené v bodě 483 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého Amazon vytváří výběr tím, že nabývá jiné maloobchodníky působící na trhu, uzavírá partnerství s dodavateli a provádí programy pro třetí strany, jako je MarketPlace.

452 Ze svědectví bývalého pracovníka odpovědného za programy pro třetí strany v Evropě (zejména program MarketPlace) ostatně vyplývá, že práce místních náborových pracovníků byla klíčová k tomu, aby bylo možné umísťovat nové výrobky na internetové stránky.

453 Lucemburské velkovévodství a společnost Amazon nezpochybňují ani skutečnost, že právě společnost LuxOpCo za podpory svých evropských sesterských společností převzala tyto „obecné“ činnosti skupiny Amazon, nabývala některé evropské podniky maloobchodního prodeje, uzavírala partnerství s evropskými dodavateli, definovala strategie a osvědčené postupy pro výběr a zavádění nových skupin výrobků, a dokonce stanovovala standardní smluvní doložky pro dodavatele (viz bod 485 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

454 Ze svědectví řídícího vice-prezidenta odpovědného za mezinárodní maloobchodní činnost, zaměstnaného ve Spojených státech, ostatně vyplývá, že [*důvěrné*]. I kdyby tak LuxOpCo nerozhodovala zcela nezávisle o kategoriích výrobků, měla by významnou úlohu při zavádění nové kategorie výrobků. Ze svědectví bývalého vedoucího pro maloobchodní činnosti v Evropě, zaměstnaného společností LuxOpCo, v tomto ohledu vyplývá, že v rámci zavádění nové kategorie výrobků byl [*důvěrné*].

455 Restrukturalizace z roku 2006 tak umožnila samostatnější řízení evropských činností.

456 Je třeba dospět k závěru, že Komise měla správně za to, že LuxOpCo přijímala významná rozhodnutí spojená s výběrem a že pouhá technologie nestačila k tomu, aby byl v Evropě prováděn tento pilíř strategie skupiny Amazon.

– *K cenám (body 490 až 493 odůvodnění napadeného rozhodnutí)*

457 Pokud jde o ceny, Komise tvrdila, že i když bylo stanovení cen automatizováno a vycházelo z použití algoritmu, jednalo se pouze o nástroj umožňující provádět danou cenovou politiku, která byla v Evropě definována společností LuxOpCo.

458 Komise zvláště uvedla, že algoritmus cenotvorby by nemohl fungovat efektivně bez individuálních informací od místních evropských sesterských společností založených na know-how v oblasti místního trhu. V Evropě tím byla pověřena společnost LuxOpCo za podpory svých místních evropských sesterských společností.

459 Lucemburské velkovévodství a Amazon tato tvrzení zpochybňují. Tvrdí zejména, že obchodní činnosti společnosti LuxOpCo spočívají z velké části na automatizaci a že účast zaměstnanců společnosti LuxOpCo byla minimální, zejména pokud jde o ceny.

460 Je zajisté nesporné, jak tvrdí Lucemburské velkovévodství, že bez technologie by byly činnosti společnosti LuxOpCo mnohem menší.

461 Je však třeba konstatovat, jak vyplývá z bodu 168 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že skupina Amazon používala do roku 2009 převážně manuální tarifikaci. Ceny byly stanovovány na základě algoritmu až od roku 2009. V tomto ohledu tedy Komise správně konstatovala, že algoritmus

nebyl sám o sobě, pokud jde o stanovení cen, dostačující, a že umožňoval provádět cenovou politiku, kterou v Evropě určovala společnost LuxOpCo (viz bod 490 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

462 Nejprve, jak Komise uvedla v bodě 491 odůvodnění napadeného rozhodnutí, algoritmus cenotvorby by nemohl fungovat efektivně bez individuálního přínosu společnosti LuxOpCo založeného na know-how místních evropských sesterských společností v oblasti místního trhu.

463 Dále, jak Komise uvedla v bodě 492 odůvodnění napadeného rozhodnutí, z příručky politik a postupů pro Unii společnosti Amazon vyplývá, že stanovení cen bylo prováděno v Lucembursku výborem pro stanovování maloobchodních cen v Unii tvořeným řídícími pracovníky společnosti LuxOpCo. Tento výbor byl jako jediný příslušný ke stanovení pokynů v oblasti cen výrobků, které skupina Amazon nabízela na svých evropských internetových stránkách. Úloha společnosti LuxOpCo při určování cenových politik je rovněž potvrzena svědectvími zaměstnanců společnosti LuxOpCo.

464 Kromě toho není zpochybňováno, že LuxOpCo zaměstnávala manažera evropské cenotvorby, který musel schvalovat ceny, zejména pokud se odchylovaly od cen stanovených algoritmem, ani že byl určen tým, který měl dohlížet nad [*důvěrné*] na celosvětové úrovni. Tento tým pracující v Lucembursku v rámci společnosti LuxOpCo sledoval ceny [*důvěrné*] a přezkoumával ceny navrhované na celosvětové úrovni, včetně těch ve Spojených státech (viz bod 492 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

465 Konečně Lucemburské velkovévodství a Amazon nezpochybňují podloženým způsobem skutečnost, že LuxOpCo musela vyvíjet veškerou zvláštní strategii pro dosahování příjmů a odlišení se od svých konkurentů. V tomto ohledu se vliv společnosti LuxOpCo a jejích místních evropských sesterských společností na rozhodování o cenách projevoval v zavádění propagačních cenových opatření pro určité výrobky na internetových stránkách Unie (viz bod 493 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Je nesporné, že během prvních let činnosti v Německu byla na stránce „Amazon.de“ dokonce vymyšlena „záruka nízké ceny“ s cílem podpořit zpětné získávání informací o cenách ze strany zákazníků výměnou za slevu na jejich nákupech, a že ve Spojeném království některé druhy propagačních cenových opatření běžných na trhu [*důvěrné*], učinily výkon hospodářské soutěže [*důvěrné*] obtížnějším [*důvěrné*]. Pokud jde o prodej knih ve Francii a Německu zavedla společnost LuxOpCo program dopravy zdarma. V tomto ohledu se jedná o případy rozhodnutí o stanovení cen ve vztahu ke konkurentům na trhu, a tedy strategických rozhodnutí, která jsou vlastní maloobchodníkovi.

466 S ohledem na výše uvedené je třeba dospět k závěru, že LuxOpCo přijímala strategická rozhodnutí, pokud jde o stanovení cen, a vykonávala tak významné funkce. I když je pravda, že stanovování cen záviselo na technologii skupiny Amazon, nic to nemění na tom, že přínos spolupracovníků společnosti LuxOpCo byl rovněž klíčový.

– *K „pohodlnému užívání“ (body 494 až 499 odůvodnění napadeného rozhodnutí)*

467 Pokud jde o „pohodlné užívání“, Komise konstatovala, že společnost LuxOpCo byla pověřena zajištěním pohodlného využívání nabídky maloobchodního prodeje a tržiště skupiny Amazon v Evropě. Konkrétně LuxOpCo sestavila tým nazvaný „Lokalizace a překlady“, který měl ověřovat a upravovat automatický překlad a umožnit zejména slučování různých evropských katalogů za

účelem vytvoření a správy sítě EFN (bod 495 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Právě společnost LuxOpCo a její evropské sesterské společnosti vlastnily a vyvíjely know-how ve vztahu k místní logistice, zejména za účelem zaslání zboží (bod 496 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

468 Podle Komise je technologie předpokladem „pohodlného užívání“, zejména překladu katalogů evropských výrobků, doručování a asistenční služby pro zákazníky (body 494 až 499 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Zaměstnanci společnosti LuxOpCo hráli roli jak na úrovni katalogů výrobků, tak v oblasti doručování výrobků a asistenční služby pro zákazníky. V tomto ohledu know-how náleželo společnosti LuxOpCo a evropským sesterským společnostem (viz bod 496 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

469 Tyto skutečnosti ostatně nejsou Lucemburským velkovévodstvím a Amazon podloženým způsobem zpochybněny a je třeba je potvrdit.

470 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že LuxOpCo přijímala strategická rozhodnutí související s provozováním obchodních činností skupiny Amazon v Evropě, a byla tak hlavním subjektem odpovědným za provádění tří pilířů strategie uvedené skupiny pro tuto zeměpisnou oblast. Komise tedy měla správně za to, že navzdory významu technologie sehrávala společnost LuxOpCo rovněž zásadní roli při provozování a rozvoji těchto činností maloobchodního prodeje a tržišť, a tak vykonávala hodnotné funkce. Ze spisu však nevyplývá, že by tyto funkce měly jedinečnou povahu.

iii) K aktivům použitým společností LuxOpCo (body 500 až 505 odůvodnění napadeného rozhodnutí)

471 Pokud jde o aktiva používaná společností LuxOpCo, Komise v bodě 500 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že LuxOpCo používala „značná aktiva“ pro výkon funkcí popsaných v oddílech 9.2.1.2.1 (funkce související s nehmotnými aktivy) a 9.2.1.2.2 (funkce vykonávané v rámci činností maloobchodního prodeje a poskytování služeb) jejího rozhodnutí.

472 Na jedné straně Komise v bodě 501 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že LuxOpCo vlastnila a řídila veškeré zásoby (v posuzovaném období představovaly zásoby [*důvěrné*] miliard eur) a vlastnila všechny akcie společností ASE, AMEU a evropských sesterských společností, jejichž financování schvalovala.

473 Na druhé straně Komise tvrdila, že struktura nákladů společnosti LuxOpCo prokazuje, že značná aktiva byla použita ke krytí nákladů spojených s vyvíjením a zdokonalením nehmotných aktiv při výkonu jejích funkcí (bod 502 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Pokud jde konkrétně o přihlášenou ochrannou známku, společnost LuxOpCo nesla vysoké přímé marketingové náklady (například náklady spojené s propagací) (body 503 až 504 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V důsledku toho měla Komise za to, že při neexistenci jakékoliv identifikovatelné náhrady výdajů společnosti LuxOpCo musely být tyto náklady považovány za skutečně nesené společností LuxOpCo.

474 Komise tak uzavřela, že společnost LuxOpCo nesla náklady odpovídající hospodářskému využívání nehmotných aktiv, jakož i jejich vývoji, zdokonalování a správě. Podle Komise žádné z těchto nákladů nemohou být považovány za náklady vzniklé jménem společnosti LuxSCS (bod 505 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

475 Lucemburské velkovévodství a Amazon ostatně tato zjištění podloženým způsobem nezpochybňují, s výjimkou skutečnosti, že společnost LuxOpCo nesla náklady spojené s vývojem, zdokonalováním a správou nehmotných aktiv. V tomto ohledu stačí odkázat na bod 234 výše. Kromě tvrzení, že společnost LuxOpCo nesla náklady spojené s DRN a dohodou o vstupu, je třeba potvrdit posouzení učiněná Komisí v bodech 500 až 505 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

iv) K rizikům neseným společností LuxOpCo (body 506 až 517 odůvodnění napadeného rozhodnutí)

476 Pokud jde o rizika nesená společností LuxOpCo měla Komise v bodech 506 až 517 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že tato společnost nesla jak podle ustanovení dohod uzavřených se společností LuxSCS, tak ve skutečnosti, rizika spojená s vývojem, zdokonalováním a správou nehmotných aktiv. Společnost LuxOpCo dále údajně kontrolovala a řídila veškerá příslušná obchodní a podnikatelská rizika spojená s maloobchodním prodejem a službami skupiny Amazon v Evropě, včetně rizika spojeného s úvěry, výběrem, stavem zásob, tržního rizika, rizika ztráty a rizik souvisejících s udržením pracovní síly schopné účinně a včas prodávat zboží a poskytovat služby.

477 Komise dále odmítla tvrzení Amazon vznesené v průběhu správního řízení, podle kterého se LuxOpCo z velké části opírala o technologii k řízení nebo převzetí obchodních rizik (body 506 a 508 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

478 Komise nejprve uvádí, že i kdyby technologie umožňovala minimalizovat rizika, společnost LuxOpCo nesla uvedená rizika z důvodu své role evropského sídla a svých činností maloobchodního prodeje a služeb (body 509 a 510 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Uvádí, že i kdyby se LuxOpCo spoléhala na technologii pro účely řízení obchodních rizik, vyplývalo by to pouze z jejího strategického rozhodnutí (bod 511 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

479 Kromě toho není prokázáno, ať již ve zprávě o převodních cenách z roku 2003 nebo v jiném dokumentu, že by strategická, finanční a provozní rizika, kterým musela společnost LuxOpCo v rámci svých denních operací čelit, byla řízena politikou skupiny v oblasti řízení rizik (bod 512 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Naopak taková rizika, jako je ztráta hospodářské činnosti, byla řízena na místní úrovni se společností LuxOpCo jako hlavním subjektem odpovědným v Evropě (body 513 až 515 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

480 Účastníci řízení se neshodují, pokud jde o otázku, který subjekt skutečně nesl rizika spojená s nehmotnými aktivy, a konkrétně otázku, zda společnost LuxOpCo uvolnila aktiva k pokrytí nákladů spojených s vývojem duševního vlastnictví. Navíc podle Lucemburského velkovévodství část rizik a funkcí zjištěných Komisí převzaly evropské sesterské společnosti, a nikoliv společnost LuxOpCo.

481 Pokud jde o rizika spojená s vývojem, zdokonalováním a správou nehmotných aktiv, není přesvědčivé tvrzení, jak jej uvedla Komise v bodě 507 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že společnost LuxOpCo nesla tato rizika, jak na základě ustanovení dohod uzavřených se společností LuxSCS, tak ve skutečnosti.

482 Jak Lucemburské velkovévodství správně uvedlo v bodě 104 žaloby ve věci T-816/17, i když je pravda, že na základě licenční dohody převedla společnost LuxSCS určitá rizika spojená s provozováním obchodních činností na společnost LuxOpCo, nic to nemění na tom, že

společnost LuxSCS, která byla zákonným držitelem práva využívat nehmotná aktiva během posuzovaného období, nadále nesla rizika spojená s nehmotnými aktivy, neboť měla na základě dohody o vstupu a DRN povinnost zaplatit společnostem ATI a A 9 náhradu nákladů na vstup a nákladů na základě DRN.

483 Toto konstatování není Komisí podloženým způsobem zpochybněno. Pokud jde o finanční schopnost společnosti LuxSCS nést rizika, pokud by se tato rizika naplnila, nebyla Komise schopna prokázat své tvrzení, že společnost LuxSCS neměla k dispozici podstatné vlastní zdroje. Pokud jde o původní kapitál společnosti LuxSCS, který Komise v bodě 445 odůvodnění napadeného rozhodnutí odmítla jako irelevantní, je nesporné, že přinejmenším v roce 2006 mohla společnost LuxSCS právě díky svému kapitálu pokrýt ztráty utrpěné během prvních let svého provozu bez zásahu společnosti LuxOpCo. Částka licenčního poplatku placeného společností LuxOpCo společnosti LuxSCS tak byla v roce 2006 mnohem nižší než platby na nákup a na rozdělení nákladů uskutečněné společností LuxSCS.

484 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že společnost LuxOpCo nesla nanejvýš část rizik spojených s existencí, vývojem, zdokonalováním a správou nehmotných aktiv.

485 Pokud jde naproti tomu o ostatní rizika, která jsou uvedena v bodech 507 až 517 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a sice rizika vlastní činnosti maloobchodního prodejce on-line a poskytovatele služeb, Lucemburské velkovévodství a Amazon podloženým způsobem nezpochybnily, že společnost LuxOpCo nesla tato rizika, jako je riziko spojené se ztrátou hospodářské činnosti jako takové (viz bod 514 odůvodnění uvedeného rozhodnutí) a rizika spojená s držením zásob neprodaného zboží v Evropě, s umístěním serverů a údržbou asistenčních center, s pochybnými pohledávkami a s neplněním smluv uzavřených se zákazníky. Konkrétně, i když Lucemburské velkovévodství a Amazon tvrdí, že technologie umožňuje minimalizovat rizika společnosti LuxOpCo v souvislosti s provozováním obchodních činností, a zejména rizika stavu zásob, je třeba konstatovat, jak uvedla Komise v bodě 510 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že technologie tato rizika zcela neodstranila. Tvrzení Komise je tedy třeba potvrdit.

v) Závěr k funkční analýze společnosti LuxOpCo

486 S ohledem na výše uvedené je třeba konstatovat, že funkční analýza společnosti LuxOpCo provedená Komisí není přesvědčivá v plném rozsahu.

487 Zaprvé s ohledem na informace, které Komise shromáždila za účelem přijetí napadeného rozhodnutí a které byly uvedeny v napadeném rozhodnutí a jejichž část byla potvrzena výše, nebylo vyloučeno, že bylo možné mít za to, že společnost LuxOpCo skutečně vykonávala některé jedinečné a hodnotné funkce, pokud jde o nehmotná aktiva. To platí pro vývoj sítě EFN a shromažďování údajů o zákaznících. Pokud jde navíc o marketingová aktiva, i když jsou funkce společnosti LuxOpCo hodnotné, není prokázáno, že by takové funkce mohly být považovány za jedinečné.

488 Zadruhé rozbor funkcí společnosti LuxOpCo jakožto on-line maloobchodníka a poskytovatele služeb lze v podstatě potvrdit. V tomto ohledu na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství a Amazon, se LuxOpCo neomezovala na výkon pouhých „řídících“ funkcí, ale jednala jako on-line maloobchodník a nesla rizika vlastní těmto činnostem. Takové funkce byly skutečně „hodnotné“, neboť se jednalo o činnosti, které mohly významně přispět k obratu společnosti LuxOpCo, a tedy k obchodnímu modelu skupiny Amazon. Takové funkce však nelze kvalifikovat jako jedinečné. Vzhledem k tomu, že Lucemburské velkovévodství a Amazon uvedly,

že podnik může být považován za entitu vykonávající rutinní funkce (na rozdíl od entity vykonávající jedinečné a hodnotné funkce), pokud lze tyto funkce snadno vyhodnotit (anglicky „benchmarked“) (viz bod 224 výše) stačí uvést, že zpráva [*důvěrné*], na kterou poukazují hlavní účastníci řízení, se týká činností maloobchodníka on-line a zabývá se otázkou odměny pozorované na trhu pro takové maloobchodníky.

489 S ohledem na výše uvedené je třeba konstatovat, že i když Komise mohla mít právoplatně za to, že některé funkce společnosti LuxOpCo v souvislosti s nehmotnými aktivy byly jedinečné a hodnotné, její teze směřující k tvrzení, že funkce společnosti LuxOpCo v souvislosti s jejími obchodními činnostmi byly jedinečné a hodnotné, není zcela přesvědčivá. Ačkoli Komise správně konstatovala, že LuxOpCo vykonávala více funkcí, než které byly uvedeny pro účely přijetí sporného DR, tedy pouhé „řídící“ funkce, měla nesprávně za to, že funkce společnosti LuxOpCo týkající se její maloobchodní činnosti byly jedinečné a hodnotné.

490 Tento závěr není zpochybněn žádným z ostatních argumentů Lucemburského velkovévodství nebo Amazon.

491 Zaprvé Lucemburské velkovévodství a Amazon tvrdí, že skutečnost, že funkce společnosti LuxOpCo byly před restrukturalizací v roce 2006 vykonávány evropskými sesterskými společnostmi a že tyto společnosti byly odměňovány za zvýšené náklady, prokazuje, že funkce společnosti LuxOpCo byly pouze běžnými funkcemi. V tomto ohledu stačí uvést, že cílem restrukturalizace z roku 2006 bylo právě zřízení sídla pro činnosti skupiny Amazon v Evropě tím, že společnosti LuxOpCo byly svěřeny daleko významnější funkce než funkce evropských sesterských společností.

492 Zadruhé Lucemburské velkovévodství vytýká Komisi, že přičetla společnosti LuxOpCo funkce vykonávané evropskými sesterskými společnostmi. V tomto ohledu stačí konstatovat, že evropské sesterské společnosti působily jako poskytovatelé služeb u společnosti LuxOpCo a byly ostatně jako takové odměňovány. Funkce, které vykonávaly, byly tedy vykonávány na účet a riziko společnosti LuxOpCo. Komise tedy mohla tyto funkce přičíst společnosti LuxOpCo.

2) K výběru metody

493 Jak bylo uvedeno v bodě 316 výše, Komise měla v podstatě za to, že bylo nesprávné použít TNMM pro stanovení výše poplatku a odměny společnosti LuxOpCo a měla být použita metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů.

494 Konkrétně v bodě 567 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že pokud obě strany transakce v rámci skupiny přispívají k této transakci jedinečným a hodnotným způsobem, pak je za vhodnější metodu pro stanovení převodních cen obvykle považována metoda rozdělení zisku, jelikož v takovém případě se očekává, že se nezávislé strany budou podílet na ziscích z transakce úměrně jejich příslušným přínosům.

495 V této souvislosti Komise s odkazem na bod 256 odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnila, že pokyny OECD rozlišují mezi dvěma metodami rozdělení zisků, a sice analýzou přínosů a zbytkovou analýzou. Pokud jde o zbytkovou analýzu, Komise upřesnila, že tato analýza se použije v případě, kdy byla určitá strana odměňována za své běžné úkoly vedle odměny, kterou pobírala za její jedinečné a hodnotné přínosy k transakci. Pokud jde o analýzu přínosů, Komise

upřesnila, že tato analýza rozděluje kombinované zisky na základě poměrné hodnoty funkcí vykonávaných každou ze stran transakcí ve skupině (s přihlédnutím k jimi používaným aktivům a neseným rizikům).

496 Komise dodala, že pokud obě strany kontrolované transakce poskytovaly jedinečné a hodnotné přínosy a neexistovaly méně komplexní transakce, jejichž cena by musela být stanovena odděleně, bylo vhodnější provést analýzu přínosů pro účely přičtení kombinovaných zisků. Zbytková analýza by byla vhodná, pokud by existovaly méně komplexní transakce.

497 Na základě těchto zjištění dospěla Komise k závěru, že vzhledem k tomu, že se má za to, že LuxSCS a LuxOpCo vykonávaly jedinečné a hodnotné funkce ve vztahu k nehmotným aktivům, je třeba dát přednost analýze přínosů před zbytkovou analýzou.

498 Účastníci sporu se neshodují v otázce, zda Komise měla správně za to, že metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů byla v projednávaném případě vhodná, a že v důsledku toho volba TNMM neměla být ve sporném DR potvrzena.

499 Především je třeba připomenout, pokud jde o výběr metody převodních cen jako takové, že, jak bylo uvedeno v bodě 202 rozsudku ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669), jednotlivé metody stanovení převodních cen se snaží dosáhnout úrovně zisku odrážející převodní ceny za obvyklých tržních podmínek a že nelze v zásadě dospět k závěru, že metoda neumožňuje dospět ke spolehlivému odhadu tržního výsledku.

500 Mimoto v rámci přezkumu opatření s ohledem na zásadu obvyklých tržních podmínek může Komise použít jinou metodu, než jakou schválily vnitrostátní daňové orgány. Z bodu 154 rozsudku ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669), vyplývá, že i když Komisi nelze vytýkat, že zvolila metodu stanovení převodních cen, kterou v projednávaném případě považuje za vhodnou pro účely posouzení úrovně převodních cen u jedné transakce nebo u několika úzce souvisejících transakcí, které jsou součástí sporného opatření, přísluší jí nicméně její volbu metody odůvodnit.

501 Vzhledem k existenci některých jedinečných a hodnotných funkcí jak společnosti LuxSCS, tak společnosti LuxOpCo, v projednávané věci, nelze Komisi vytýkat, že měla za to, že metoda rozdělení zisků se pro přezkum kontrolované transakce obecně mohla jevit vhodnou.

502 Závěr Komise směřující k přijetí analýzy přínosů však není přesvědčivý. V tomto ohledu totiž, jak implicitně, ale nutně vyplývá z bodů 256, 567 a 568 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Komise vycházela ze zjištění, že okolnost, že strany kontrolované transakce vykonávaly jedinečné a hodnotné funkce, jakož i rutinní funkce, vyžadovala použití metody rozdělení zisků na základě zbytkové analýzy, zatímco metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů by byla vhodná pouze, pokud by dotyčné podniky vykonávaly jen jedinečné a hodnotné funkce. Jak přitom vyplývá z bodů 487 a 488 výše, ačkoliv měla Komise správně za to, že některé funkce společnosti LuxOpCo v souvislosti s nehmotnými aktivy byly jedinečné a hodnotné, měla nesprávně za to, že funkce společnosti LuxOpCo v souvislosti s obchodními činnostmi byly jedinečné a hodnotné. Navíc neprokázala ani to, že neexistovali činnosti srovnatelné s obchodními činnostmi společnosti LuxOpCo ani že odměna za tyto funkce nemohla být stanovena zvlášť.

503 Navíc z bodů 3.6 a 3.8 pokynů OECD ve znění z roku 1995 implicitně, ale nutně vyplývá, že volba metody rozdělení zisků, včetně této metody na základě analýzy přínosů, závisí rozhodujícím způsobem na skutečnosti, že byly identifikovány externí údaje pocházející od nezávislých

podniků za účelem určení hodnoty přínosu jednotlivých podniků zapojených do transakcí. Komise se přitom nesnažila zjistit, zda takové spolehlivé údaje byly k dispozici, aby mohla dospět k závěru, že v projednávaném případě mohla být zvolena metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů.

504 Mimoto Komise neodůvodnila, proč byly funkce společnosti LuxOpCo v souvislosti s vývojem nehmotných aktiv takové, že vhodnou metodou byla v projednávané věci analýza přínosů, a to na rozdíl od zbytkové analýzy (viz bod 568 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

505 Z toho vyplývá, že když Komise odmítla metodu rozdělení zisků na základě zbytkové analýzy a zvolila variantu analýzy přínosů, řádně neodůvodnila svou volbu metody, a nesplnila tedy požadavky uvedené v bodě 500 výše.

506 V rozsahu, v němž Komise založila své první podpůrné zjištění na skutečnosti, že pouze analýza přínosů byla v projednávané věci vhodnou metodou, vede pochybení konstatované v bodě 505 výše k vadnosti odůvodnění Komise týkajícího se prokázání existence zvýhodnění.

507 Tribunál však považuje za nezbytné pokračovat v přezkumu argumentů žalobkyň směřujících k tvrzení, že Komise neprokázala, že odměna společnosti LuxOpCo měla být vyšší z důvodu použití metody rozdělení zisků na základě analýzy přínosů.

3) K prokázání, že odměna společnosti LuxOpCo měla být vyšší z důvodu použití metody rozdělení zisků (na základě analýzy přínosů)

508 Jak bylo uvedeno výše, měla Komise v bodě 568 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že kdyby byla použita metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů, vedlo by to nutně k vyšší odměně pro společnost LuxOpCo. Komise tak měla za to, že sporné DR tím, že schválilo metodu výpočtu licenčního poplatku navrženou ze strany Amazon a vedoucí k podhodnocení odměny společnosti LuxOpCo, tuto společnost zvýhodnilo. Komise nicméně v bodě 564 odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnila, že se nesnažila prokázat, jaká by byla přesně odměna společnosti LuxOpCo za obvyklých tržních podmínek.

509 V tomto ohledu je třeba připomenout, jak bylo uvedeno v bodech 316 až 319 výše, že pochybení zjištěné Komisí nespočívá na konstatování, že některé funkce společnosti LuxOpCo, včetně rutinních nebo běžných funkcí, nebyly odměněny. Komise naproti tomu vycházela z předpokladu, že společnost LuxOpCo převzala řadu jedinečných a hodnotných funkcí, a tudíž měla být použita metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů.

510 Účastníci řízení se neshodují v otázce, zda Komise dospěla na základě zjištění uvedeného v bodě 508 výše k prokázání existence zvýhodnění společnosti LuxOpCo.

511 K prokázání existence zvýhodnění musela Komise prokázat, že by společnost LuxOpCo měla pobírat vyšší odměnu, pokud by na ni byla použita metoda rozdělení zisků, ve srovnání s odměnou, kterou skutečně pobírala na základě sporného DR.

512 Jak bylo uvedeno v bodě 309 výše, Komisi přísluší konkrétně prokázat, že metodická pochybení, která odhalila v daňovém rozhodnutí, neumožňovala dospět ke spolehlivému odhadu obvyklého tržního výsledku a vedla ke snížení zdanitelného zisku, aniž bylo vyloučeno, že v určitých

případech je metodická chyba taková, že v žádném případě neumožňuje dospět k odhadu obvyklého tržního výsledku a nutně vede k podhodnocení odměny, která by musela být za tržních podmínek obdržena.

513 Tytéž úvahy je třeba použít, pokud má Komise za to, že v rámci funkční analýzy odhalila chybu. Není totiž vyloučeno, že i přes pochybení ve funkční analýze by se vypočítaná odměna neodchylovala od obvyklého tržního výsledku, který by mohl být určen, pokud by byly funkce správně zohledněny. V této souvislosti je třeba uvést, že i když některé funkce nebyly správně identifikovány a nebyly v rámci výpočtu odměny zohledněny, je pravděpodobné, že tyto funkce měly být odměněny a že z důvodu nezohlednění těchto dodatečných funkcí měla být odměna dotčeného podniku vyšší. Komise však nemůže k takovým závěrům dospět, aniž by konkrétně zkoumala, zda by v projednávaném případě a s ohledem na zvláštnosti dotčené transakce mohlo pochybení zjištěné ve funkční analýze vést k dodatečné odměně.

514 Konečně Komise v případě, že v rámci pravomoci, kterou jí přiznává čl. 107 odst. 1 SFEU, přezkoumává daňové opatření, které bylo poskytnuto integrovanému podniku, musí porovnat daňové zatížení takového integrovaného podniku, které je způsobeno uplatněním dotčeného daňového opatření, s daňovým zatížením vyplývajícím z uplatnění běžných pravidel vnitrostátního práva pro zdanění podniku, který se nachází ve srovnatelné skutkové situaci a své činnosti vykonává za tržních podmínek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. září 2019, Nizozemsko a další v. Komise, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 149). Když Komise odhalí chyby ve funkční analýze, na které spočívá takové daňové opatření, jako je sporné DR, je třeba, aby porovnala daňové zatížení integrovaného podniku vyplývající z uplatnění dotčeného daňového opatření s daňovou zátěží podniku působícího na trhu, který vykonává funkce srovnatelné s funkcemi integrovaného podniku, jak byly identifikovány Komisí. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že takové srovnání neznamená, že Komise musí nutně provést jakoukoliv novou analýzu se stejnou podrobností, jakou provedl členský stát pro účely přijetí dotčeného daňového opatření. Avšak i když Komise nemusí takovou analýzu provést, je povinna určit alespoň konkrétní skutečnosti umožňující s jistotou konstatovat, že obvyklá tržní odměna za funkce společnosti, jak byly identifikovány Komisí, by byla nutně vyšší než odměna vybíraná na základě dotčeného daňového opatření.

515 V důsledku toho, co bylo uvedeno v bodě 514 výše, měla Komise srovnat odměnu společnosti LuxOpCo získanou na základě metody schválené ve sporném DR s obvyklou tržní odměnou, která by měla být získána s ohledem na funkce společnosti LuxOpCo, které Komise sama identifikovala ve své funkční analýze. Vzhledem k tomu, že metoda rozdělení zisků nebyla na základě analýzy přínosů skutečně použita, měla Komise přinejmenším určit skutečnosti umožňující dospět k závěru, že odměna společnosti LuxOpCo vypočítaná na základě sporného DR byla nutně nižší než odměna, kterou by společnost působící na volném trhu pobírala, pokud by tato společnost zastávala funkce srovnatelné s funkcemi, které Komise identifikovala ve své funkční analýze. Konkrétně, pokud měla Komise za to, že analýza přínosů je vhodnou metodou výpočtu, měla Komise namísto pouhých neověřených domněnek výsledku, kterého by bylo dosaženo metodou rozdělení zisků na základě analýzy přínosů, zjistit, zda by se na volném trhu zohlednění funkcí a rizik srovnatelných s funkcemi a riziky společnosti LuxOpCo v rámci kontrolované transakce (zejména její funkce a rizika maloobchodního prodeje online) skutečně promítlo do podílu na ziscích (pro maloobchodníka online srovnatelného se společností LuxOpCo), který by byl vyšší než ten, na který měla společnost LuxOpCO nárok na základě metody výpočtu stanovené ve sporném DR. I když Komise zajisté nemusela uvést přesné číselné údaje, byla v tomto ohledu přinejmenším povinna poskytnout ověřitelné indicie.

516 V projednávané věci se Komise v napadeném rozhodnutí omezila na konstatování, že kdyby byla metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů použita, obdržela by společnost LuxOpCo vyšší odměnu, aniž se tuto metodu snažila použít. Komise však nemůže předpokládat, jaký by byl výsledek na základě použití určité metody ani jaká odměna by měla být připisována určité funkci. Naopak, jak již bylo uvedeno v bodech 514 a 515 výše, Komise musí prokázat, že odměna schválená ve sporném DR byla nižší než spolehlivý odhad obvyklé tržní odměny, která by byla získána metodou rozdělení zisků na základě analýzy přínosů.

517 V tomto ohledu je třeba uvést, že se Komise nesnažila zkoumat, jaký byl správný klíč pro rozdělení kombinovaných zisků společností LuxSCS a LuxOpCo, který by byl vhodný, pokud by tyto strany byly nezávislými podniky, ani identifikovat konkrétní skutečnosti umožňující určit, že funkce společnosti LuxOpCo související s vývojem nehmotných aktiv nebo výkonem funkcí sídla zakládaly nárok na větší podíl na ziscích ve srovnání s podílem na ziscích skutečně obdrženým na základě sporného DR.

518 Navíc je třeba připomenout, že i když jsou přínosy společnosti LuxOpCo v souvislosti s nehmotnými aktivy (přispívání k vývoji malé části technologie, přispívání k rozšíření databáze zákazníků a ke zhodnocení značky) a s provozem obchodních činností skutečné, žádný z prvků obsažených v napadeném rozhodnutí neumožňuje změřit přínos těchto funkcí v porovnání s funkcemi společnosti LuxSCS (poskytování technologie, která hraje klíčovou roli v provozu činností skupiny Amazon a pro tvorbu zisků). Bez důkladného rozboru tak není možné předjímat, v jakém rozsahu by přínosy společnosti LuxOpCo přinesly této společnosti větší podíl na ziscích dosažených v Evropě, než jaký získala na základě sporného DR.

519 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že Komise neprokázala existenci zvýhodnění, ale nanejvýš pravděpodobnost existence zvýhodnění.

520 Je pravda, jak uvedla Komise na jednání, že skutečnost, že určitá aktiva jsou převedena bezplatně, aniž odměna společnosti LuxOpCo schválená sporným DR tyto funkce zohlednila, může prokázat, že odměna společnosti LuxOpCo je nižší než odměna, kterou by obdržel nezávislý podnik za tržních podmínek. Je však nutno konstatovat, že napadené rozhodnutí takové odůvodnění neobsahuje.

521 Není sice vyloučeno, že kdyby LuxOpCo vykonávala více funkcí, než které byly zohledněny pro účely výpočtu její odměny, jak byla schválena ve sporném DR, měla by LuxOpCo nárok na dodatečnou odměnu. Nicméně úvahy Komise, jak jsou uvedeny v napadeném rozhodnutí, zůstávají teoretické a nejsou dostatečné k prokázání, že společnost LuxOpCo skutečně získala výhodu z důvodu použití metody výpočtu její odměny, kterou schválilo sporné DR.

522 Je pravda, že Komise v odpovědích na otázky Tribunálu a na jednání tvrdila, že společnost LuxOpCo obdržela na základě sporného DR pouze přibližně 20 % z kombinovaných zisků společností LuxOpCo a LuxSCS, a pokud by na ni byla použita metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů se zohledněním jejích jedinečných a hodnotných funkcí, obdržela by nutně větší podíl na těchto kombinovaných ziscích.

523 Nicméně zaprvé je třeba uvést, že tvrzení, že společnost LuxOpCo obdržela pouze přibližně 20 % kombinovaných zisků, se neobjevuje v části napadeného rozhodnutí týkající se prvního podpůrného zjištění, ani nikde jinde v napadeném rozhodnutí. Tento číselný údaj může být vypočítán nanejvýš na základě rozličných číselných údajů obsažených v napadeném rozhodnutí.

V tomto ohledu je třeba uvést, že tento číselný údaj, přibližně 20 % kombinovaných zisků společností LuxOpCo a LuxSCS, odpovídá provozním ziskům společnosti LuxOpCo po odečtení licenčního poplatku zaplaceného společnosti LuxSCS na základě sporného DR.

524 Zadruhé Komise v napadeném rozhodnutí nepředkládá žádný konkrétní důkaz, který by mohl prokázat, že skutečnost, že přibližně 80 % kombinovaných zisků společností LuxOpCo a LuxSCS bylo přiděleno společnosti LuxSCS za účelem odměnění jejího přínosu, a sice za poskytnutí nehmotných aktiv, není v souladu s obvyklými tržními podmínkami ani že přidělení přibližně 20 % kombinovaných zisků nepředstavuje dostatečnou odměnu za přínosy společnosti LuxOpCo.

525 Zatřetí, jak uvedla Amazon na jednání, Komise v napadeném rozhodnutí netvrdila, že společnosti LuxOpCo měla být přiznána dodatečná odměna nad rámec odměny vypočtené na základě TNMM. Konstatování, podle kterého měla být použita metoda rozdělení zisků s analýzou přínosů, totiž znamená nezohlednění odměny původně vypočtené na základě použití TNMM a provedení zcela nového výpočtu. Není přitom vyloučeno, že by odměna společnosti LuxOpCo vypočtená na základě metody rozdělení zisků s analýzou přínosů byla nižší než odměna vypočítaná na základě TNMM, jak ji schválilo sporné DR.

526 Na jedné straně je třeba uvést, že Amazon ve správním řízení předložila Komisi zprávu týkající se ziskového rozpětí pro podniky provádějící maloobchodní prodej on-line, a sice zprávu [*důvěrné*]. Ziskové rozpětí pro činnosti maloobchodního prodeje online činilo v průměru 0,5 % z celkových nákladů maloobchodního prodejce on-line. Aniž je třeba ověřit, zda s ohledem na tuto skutečnost byla Amazon oprávněna tvrdit, jak učinila na jednání, že toto rozpětí prokazovalo, že odměna společnosti LuxOpCo v posuzovaném období byla „pohodlná“, je nutno konstatovat, že s ohledem na uvedenou zprávu měla Komise hlouběji přezkoumat otázku, zda odměna společnosti LuxOpCo odpovídá obvyklému tržnímu výsledku, pokud jde o její funkce maloobchodního prodeje. Bez takového přezkumu není jisté, že lze tvrdit, že LuxOpCo mohla za své funkce související s obchodními činnostmi obdržet vyšší odměnu.

527 Na druhé straně v oblasti vývojových činností skupiny Amazon zůstaly funkce společnosti LuxOpCo v souvislosti s nehmotnými aktivy, zejména pokud jde o technologii, omezené. Není tedy zřejmé, že tyto funkce byly takové, že podíl na ziscích přičitatelných společnosti LuxOpCo měl být vyšší než 20 % kombinovaných zisků společností LuxSCS a LuxOpCo.

528 V důsledku toho, při neexistenci informací o klíči rozdělení, který měl být použit, není možné určit výši odměny, kterou by měla společnost LuxOpCo obdržet za obvyklých tržních podmínek, ani *a fortiori* určit, zda by tato odměna byla nižší nebo vyšší než odměna získaná na základě sporného DR.

529 Z toho vyplývá, že se Komisi nepodařilo prokázat, že kdyby byla použita metoda rozdělení zisků na základě analýzy přínosů, byla by odměna společnosti LuxOpCo vyšší. První podpůrné zjištění tedy neumožňuje podpořit závěr, že sporné DR poskytlo společnosti LuxOpCo hospodářskou výhodu. Kromě skutečnosti, že se Komise nesnažila určit, jaká by byla odměna společnosti LuxOpCo za obvyklých tržních podmínek s ohledem na funkce identifikované Komisí v její funkční analýze, totiž první podpůrné zjištění neobsahuje konkrétní skutečnosti, které by umožnily právně dostačujícím způsobem prokázat, že pochybení v rámci funkční analýzy, jakož i metodická chyba zjištěná Komisí, týkající se volby metody jako takové, skutečně vedly ke snížení daňového zatížení společnosti LuxOpCo.

530 Žádný z dalších argumentů uvedených Komisí nemůže tyto závěry zpochybnit.

531 Zaprvé je pravda, jak uvedla Komise na jednání, že existuje rozdíl mezi prokázáním zvýhodnění a kvantifikací zvýhodnění. Není tak vyloučeno, že je možné prokázat, že metodická chyba vedla nezbytně k nižší odměně, aniž toto snížení odměny bylo kvantifikováno. Nicméně, jak bylo konstatováno v bodě 528 výše, napadené rozhodnutí v projednávané věci neuvádí skutečnosti, které by mohly prokázat, že by použití metody rozdělení zisků s analýzou přínosů, namísto použití TNMM, nutně vedlo k vyšší odměně.

532 Zadruhé je pravda, jak uvedla Komise na jednání, že Lucemburské velkovévodství a Amazon nepopírají, že kdyby LuxOpCo uskutečňovala podstatný vývoj nehmotných aktiv, muselo by to vést k dodatečné odměně.

533 Nicméně, jak tvrdila Amazon na jednání a jak bylo uvedeno v bodě 525 výše, teze Komise neznamená, že by měla být vypočtena dodatečná odměna k odměně vypočtené na základě sporného DR. Komise totiž měla za to, že metoda přínosů se zbytkovou analýzou není v projednávaném případě vhodná. Z toho vyplývá, že se teze Komise omezuje na tvrzení, že pokud by odměna společnosti LuxOpCo byla vypočtena na základě metody rozdělení zisků podle analýzy přínosů, vedlo by to k vyšší odměně, než je odměna získaná na základě TNMM. Vzhledem k tomu, že analýza přínosů by znamenala nezohlednění odměny původně vypočtené na základě TNMM a provedení zcela nového výpočtu, není vyloučeno, že by odměna společnosti LuxOpCo, vypočítaná na základě metody rozdělení zisků s analýzou přínosů, byla nižší než odměna vypočtená na základě TNMM, jak ji schválilo sporné DR.

534 Zatřetí argument Komise uvedený v jejích písemnostech, podle kterého by použití metody rozdělení zisků nutně vedlo k vyšší odměně společnosti LuxOpCo, jelikož by byl v důsledku tohoto použití rozdělen zbytkový zisk mezi společnosti LuxOpCo a LuxSCS, spíše než přičten celý zbytkový zisk společnosti LuxSCS, jakož i argument, podle kterého nebylo nutné použít metodu rozdělení zisků k prokázání existence zvýhodnění, neboť tato metoda spočívá v rozdělení zbytkového zisku, musí být odmítnuty.

535 Je totiž nutno konstatovat, že takové rozdělení zbytkového zisku je relevantní pouze v rámci použití zbytkové analýzy. Z napadeného rozhodnutí, a zejména z jeho bodů 567 a 568 odůvodnění přitom jasně vyplývá, že Komise měla za to, že pro účely použití metody rozdělení zisků mohla být v projednávaném případě platně použita pouze analýza přínosů, a nikoliv zbytková analýza. Jak bylo uvedeno v bodě 533 výše, analýza přínosů spočívá v přímém rozdělení kombinovaných zisků mezi jednotlivé strany transakce a nezohledňuje původně vypočítanou odměnu pro společnost LuxOpCo. Nelze tedy předpokládat, že by použití metody rozdělení zisků nutně vedlo k vyšší odměně pro LuxOpCo.

536 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že se Komisi nepodařilo v rámci svého prvního podpůrného zjištění prokázat, že sporné DR společnost LuxOpCo zvýhodnilo.

537 Je tedy třeba vyhovět žalobním důvodům a argumentům směřujícím ke zpochybnění prvního podpůrného zjištění.

c) Ke druhému podpůrnému zjištění zvýhodnění

538 Komise v rámci druhého podpůrného zjištění zvýhodnění uvedla, zvláště v bodě 569 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že i kdyby lucemburské daňové orgány správně přijaly domněnku, že společnost LuxSCS ve vztahu k nehmotným aktivům vykonávala jedinečné a hodnotné funkce a i kdyby tyto orgány následně měly správně za to, že společnost LuxOpCo vykonávala jen běžné

řídící funkce, nebyl výběr ukazatele zisku založený na provozních nákladech v metodě stanovení převodní ceny schválené sporným DR vhodný. Z bodů 569 až 574 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že podle Komise, pokud by lucemburské daňové orgány zohlednily jako ukazatel výše zisku v rámci použití TNMM celkové náklady společnosti LuxOpCo, jak bylo učiněno ve zprávě o stanovení převodních cen z roku 2003, byla by odměna společnosti LuxOpCo vyšší než odměna stanovená ve sporném DR. V důsledku toho by byl základ daně této společnosti rovněž vyšší.

539 Komise na podporu svého druhého podpůrného zjištění zvýhodnění připomněla skutečnost, že metoda schválená sporným DR uváděla jakožto ukazatel výše zisku provozní náklady, zatímco zpráva o převodních cenách z roku 2003, o kterou se opírá žádost o DR, používala jako ukazatel výše zisku celkové náklady. Komise dále uvedla, že během správního řízení Amazon uznala, že existovala nesoudržnost mezi metodou schválenou ve sporném DR a metodou navrženou ve zprávě o převodních cenách z roku 2003. V tomto ohledu se Amazon omezila na tvrzení, že tato nesoudržnost neměla na výsledek vliv, jelikož provozní náklady představovaly nejvýznamnější část celkových nákladů srovnatelných podniků zkoumaných ve zprávě o převodních cenách z roku 2003 (bod 571 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V odpověď na tyto argumenty Komise uvedla, že volba srovnatelných podniků s nízkými náklady na zboží, zatímco tyto náklady představovaly většinu nákladů společnosti LuxOpCo, „svědčila“ o špatné volbě srovnatelných podniků. Komise dále uvedla, že několik srovnatelných podniků použitých ve srovnávací analýze mělo značné náklady na zboží, suroviny a spotřební materiál (bod 572 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

540 Komise dospěla k závěru, že vzhledem k tomu, že celkové náklady představují vyšší základ než provozní náklady, byl by zdanitelný příjem společnosti LuxOpCo vyšší, pokud by byly jako ukazatel výše zisku zachovány celkové náklady, podobně jak učinili autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003 (bod 574 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Pro ilustraci tohoto zjištění Komise v tabulce 20 napadeného rozhodnutí porovnala zdanitelný zisk společnosti LuxOpCo vypočtený na základě sporného DR se ziskem společnosti LuxOpCo ve výši [*důvěrné*]% celkových nákladů a bez stropu. Podle této tabulky by pro roky 2006 až 2013 činil prvně uvedený zisk [*důvěrné*] milionů eur a druhý uvedený zisk [*důvěrné*] milionů eur.

541 Zaprvé je třeba uvést, že Komise na jednání uvedla, že v rámci druhého podpůrného zjištění, jak je uvedeno v bodech 569 až 574 odůvodnění napadeného rozhodnutí, „nikdy netvrdila“, že celkové náklady by byly nejvhodnější. Naopak pouze tvrdila, že provozní náklady nejsou pro účely stanovení odměny společnosti LuxOpCo vhodným ukazatelem zisku. Komise ostatně pouze použila logiku, kterou sledovali autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003. Jinými slovy, Komise by za účelem stanovení obvyklé tržní odměny společnosti LuxOpCo použila celkové náklady pouze z toho důvodu, že tak učinili autoři zprávy o převodních cenách z roku 2003.

542 V tomto ohledu je třeba připomenout, jak bylo uvedeno v bodě 124 výše, že důkazní břemeno prokázání splnění podmínek stanovených v čl. 107 odst. 1 SFEU nese Komise. Komise musí zejména prokázat existenci zvýhodnění podniku, o němž má za to, že je příjemcem státní podpory. Toto zvýhodnění musí být skutečnou výhodou.

543 Pro připomenutí, v projednávané věci vyžaduje otázka týkající se existence zvýhodnění přezkum otázky, zda byl licenční poplatek dlužný společností LuxOpCo společnosti LuxSCS, jak je uveden ve výpočtovém vzorci schváleném sporným DR, v souladu s obvyklými tržními podmínkami, či

nikoliv. V tomto ohledu Komise odhalila chyby při použití TNMM, kterou navrhla Amazon a potvrdilo sporné DR. Komise konkrétně odhalila chybu při volbě ukazatele výše zisku schváleného sporným DR.

544 Jak bylo přitom již uvedeno, pouhé zjištění metodického pochybení tak v zásadě samo nestačí k prokázání, že daňové rozhodnutí poskytlo určité společnosti výhodu, ani tudíž k prokázání existence státní podpory ve smyslu článku 107 SFEU (viz bod 123 výše). Navíc, jak již bylo uvedeno, důkazní břemeno prokázání splnění podmínek existence státní podpory nese Komise (viz bod 125 výše).

545 Z toho v projednávané věci vyplývá, že Komise byla povinna prokázat, že chyba při výběru ukazatele, kterou odhalila, vedla nejen k odlišnému výsledku, ale i ke snížení daňového zatížení osoby oprávněné ze sporného DR. To znamenalo odpovědět na otázku, jaký ukazatel výše zisku byl skutečně vhodný.

546 S ohledem na výklad, který Komise na jednání poskytla ve vztahu k bodům 569 až 574 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého použila celkové náklady nikoli z důvodu, že byly vhodným ukazatelem výše zisku, ale pouze za účelem převzetí „logiky“, z níž vycházela zpráva o převodních cenách z roku 2003 (viz bod 542 výše), je třeba konstatovat, že se Komise nesnažila prokázat, zda odměna společnosti LuxOpCo, kterou schválilo sporné DR, byla obvyklou tržní odměnou ani *a fortiori*, zda tato odměna byla nižší než odměna, kterou by společnost LuxOpCo získala za obvyklých tržních podmínek.

547 Z toho vyplývá, že v rámci druhého podpůrného zjištění se Komisi nepodařilo prokázat existenci zvýhodnění.

548 V zájmu úplnosti a na druhém místě je třeba uvést, že i kdyby bylo třeba mít za to, že Komise v bodech 569 až 574 odůvodnění napadeného rozhodnutí ve skutečnosti vyjádřila názor, že celkové náklady byly dobrým ukazatelem výše zisku (na rozdíl od pouhého – zcela neužitečného – převzetí logiky, z níž vychází zpráva o převodních cenách z roku 2003), nemohly by úvahy podporující druhé podpůrné zjištění zvýhodnění a závěr uvedený Komisí v bodě 547 odůvodnění napadeného rozhodnutí obstát.

549 V tomto ohledu je totiž třeba připomenout a zároveň zdůraznit, jak uvedla Komise v bodě 569 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že Komise založila své druhé podpůrné zjištění zvýhodnění – a zjistila tedy, že volba provozních nákladů představuje metodickou chybu – na tezi, podle které společnost LuxSCS vykonávala jedinečné a hodnotné funkce, zatímco LuxOpCo vykonávala pouze „běžné řídící funkce“. Předpoklad lucemburských daňových orgánů, jak byl přijat Komisí v bodě 569 odůvodnění napadeného rozhodnutí, tedy spočíval v tom, že LuxOpCo vykonávala pouze omezené funkce správcovské společnosti.

550 Z pokynů OECD ve znění z roku 1995 přitom nevyplývá, že by celkové náklady představovaly ukazatel výše zisku vhodný za účelem odměňování správcovské společnosti. Vzhledem k tomu, že činnost správcovské společnosti se podobá činnosti společnosti poskytující služby, jejichž hodnota je oddělena od objemu prodejů a nákupů surovin jako takových, bylo podle pokynů OECD ve znění z roku 1995 možné k vymezení vhodného ukazatele zisku použít provozní náklady, a nikoliv celkové náklady, takového podniku.

551 Zaprvé Komise se v projednávané věci ve skutečnosti odchýlila od předpokladu, který si sama stanovila v bodě 569 odůvodnění napadeného rozhodnutí, když za účelem výpočtu odměny společnosti LuxOpCo odkázala v bodech 572 a 573 odůvodnění napadeného rozhodnutí na celkové náklady na rozdíl od provozních nákladů.

552 Na rozdíl od přístupu uvedeného v bodě 569 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého je společnost LuxOpCo považována za společnost „s řídícími funkcemi“, totiž vycházejí posouzení obsažená v bodě 572 odůvodnění napadeného rozhodnutí z myšlenky, že společnost LuxOpCo je „maloobchodním prodejcem“. Konkrétněji Komise upřednostnila volbu celkových nákladů, neboť společnost LuxOpCo byla maloobchodníkem, a nikoli proto, že byla společností „s řídícími funkcemi“. S ohledem na předpoklad uvedený v bodě 569 odůvodnění napadeného rozhodnutí měla Komise usilovat o stanovení ukazatele výše zisku správcovské společnosti, a nikoliv ukazatele výše zisku podniku, který vykonával činnost maloobchodníka.

553 Zadruhé, jak vyplývá z bodu 550 výše, podle pokynů OECD ve znění z roku 1995 není, pokud jde o správcovské společnosti, obecně jisté, že celkové náklady představují vhodný ukazatel výše zisku.

554 Je pravda, že nelze bez dalšího vyloučit, pokud jde o konkrétní správcovskou společnost, že z důvodů specifických pro tuto společnost jsou vhodným ukazatelem výše zisku této společnosti skutečně celkové náklady. Komise však nevysvětlila důvod, který by mohl odůvodnit volbu celkových nákladů jakožto vhodného ukazatele výše zisku konkrétně společnosti LuxOpCo jakožto správcovské společnosti.

555 Zatřetí, pokud by volba celkových nákladů měla být přijata jako ukazatel výše zisku, který nejlépe odpovídá situaci společnosti LuxOpCo v jejím postavení maloobchodníka (viz bod 572 odůvodnění napadeného rozhodnutí), je nutno konstatovat, že Komise nijak neanalyzovala otázku volby vhodného ukazatele zisku společnosti LuxOpCo v jejím postavení organizátora tržiště (marketplace) pro třetí prodejce. Navíc, pokud jde o vlastní prodeje, Komise nepřezkoumala, v jakém rozsahu byly celkové náklady vhodným ukazatelem výše zisku, pokud jde o činnost společnosti LuxOpCo v jejím postavení maloobchodního prodejce on-line.

556 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Komise ve své odpovědi na písemnou otázku Tribunálu uvedla, že použití přirážky k provozním nákladům – a nikoliv k celkovým nákladům – jako ukazatel výše zisku z distribučních činností je povoleno, pokud testovaná strana působí jako zprostředkovatel a neriskuje vlastní zdroje zejména z důvodu nákupu dále prodávaného zboží. V tomto ohledu se Komise opřela o odstavce 2.101 a 2.102 pokynů OECD ve znění z roku 2010, které však nejsou v projednávané věci relevantní.

557 Pokud by bylo třeba připustit, že takové doporučení vyplývalo již z pokynů OECD ve znění z roku 1995 a bylo v projednávané věci relevantní, je třeba konstatovat, že společnost LuxOpCo jakožto organizátor tržiště měla z pohledu třetích prodejců pouze roli zprostředkovatele mezi třetími prodejci a spotřebiteli a ve vztahu k prodejům uskutečněným třetími prodejci neriskovala svůj vlastní kapitál.

558 Konečně, pokud by bylo třeba připustit, že Komise byla oprávněna mít za to, že celkové náklady byly v případě společnosti LuxOpCo jakožto on-line maloobchodníka dobrým ukazatelem, s ohledem na skutečnost, že tato společnost používala technologii pro maloobchodní prodej, a zejména technologii týkající se automatického stanovování cen, volba celkových nákladů jako

ukazatele výše zisku společnosti LuxOpCo by vyžadovala úpravu spočívající ve snížení sazby, která má být uplatněna, aby byly zohledněny materiální rozdíly mezi strukturou nákladů společnosti LuxOpCo a strukturou nákladů tradičních maloobchodníků.

559 Komise takové úpravy nezamýšlela, a tedy ani neprovedla.

560 Zadruhé podle tabulky 20 napadeného rozhodnutí se odměna společnosti LuxOpCo, vypočítaná na základě rozpětí [*důvěrné*] % z celkových nákladů společnosti LuxOpCo, rovnala částce mezi dvěma a třemi miliardami eur.

561 Na jednání Amazon tvrdila, aniž jí Komise v tomto bodě oponovala, že odměna společnosti LuxOpCo vypočítaná Komisí je vyšší než „celkové zisky“ dosažené v Unii, které podle ní dosahují částky mezi jednou miliardou a 1,5 miliardy eur. Odměna vypočtená Komisí v rámci druhého podpůrného zjištění se rovná dvojnásobku hodnoty všech zisků skupiny Amazon dosažených v Evropě, a proto není realistická. Je však třeba uvést, jak vyplývá z přílohy C1 ve věci T-318/18, na kterou Amazon odkázala na jednání, že číselný údaj mezi 1 a 1,5 miliardy eur neodpovídá pouhému účetnímu zisku společnosti LuxOpCo za posuzované období, ale konsolidovanému zisku společností LuxSCS a LuxOpCo, a odečítá tak částky zaplacené společností LuxSCS na základě DRN a dohody o vstupu.

562 V každém případě ze srovnání mezi odměnou společnosti LuxOpCo vypočítanou na základě rozpětí [*důvěrné*] % celkových nákladů za každý rok posuzovaného období, jak je uvedena na posledním řádku tabulky 20 napadeného rozhodnutí, a provozním výsledkem (provozním ziskem) společnosti LuxOpCo za tytéž roky, jak jej Komise uvedla na osmém řádku tabulky 2 napadeného rozhodnutí, vyplývá, že odměna společnosti LuxOpCo, vypočtená v rámci druhého podpůrného zjištění zvýhodnění, je vyšší než její provozní zisk za roky 2012 a 2013. Takový výsledek se přitom zjevně odchyluje od obvyklého tržního výsledku.

563 Z výše uvedeného vyplývá, že uplatnění rozpětí [*důvěrné*] % na celkové náklady společnosti LuxOpCo, na kterém spočívá druhé podpůrné zjištění, nepřináší spolehlivé výsledky pro výpočet odměny společnosti LuxOpCo za celé posuzované období. Nejedná se tedy o výsledek odpovídající odměně za obvyklých tržních podmínek, takže je třeba dospět k závěru, že tento výpočet provedený Komisí v rámci jejího druhého podpůrného zjištění neumožňuje prokázat, že společnost LuxOpCo získala výhodu z důvodu volby provozních nákladů jakožto ukazatele výše zisku schválené ve sporném DR.

564 V důsledku toho je třeba vyhovět žalobním důvodům a argumentům Lucemburského velkovévodství a Amazon, jejichž cílem je zpochybnit opodstatněnost druhého podpůrného zjištění zvýhodnění.

d) Ke třetímu podpůrnému zjištění zvýhodnění

565 V rámci třetí výtky druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-816/17 a pátého žalobního důvodu ve věci T-318/18 Lucemburské velkovévodství a Amazon zpochybňují třetí podpůrné zjištění Komise týkající se existence daňového zvýhodnění společnosti LuxOpCo (oddíl 9.2.2.3 napadeného rozhodnutí).

566 Pro připomenutí, jak bylo uvedeno v bodě 67 výše, Komise měla v rámci třetího podpůrného zjištění v podstatě za to, že zahrnutí stropu, na základě kterého odměna společnosti LuxOpCo nemohla přesáhnout 0,55 % jejích ročních prodejů, do metody stanovení převodních cen, nebylo vhodné a společnost LuxOpCo zvýhodnilo, jelikož vedlo ke snížení jejího zdanitelného příjmu.

567 Konkrétně Komise konstatovala, že v průběhu účetních období 2006, 2007, 2011, 2012 a 2013 přijala daňová správa daňová přiznání, ve kterých byl zdanitelný příjem společnosti LuxOpCo omezen stropem 0,55 % jejích ročních prodejů (bod 575 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

568 Komise uvedla, že ani zpráva o převodních cenách z roku 2003, ani analýzy *ex post* ani argumenty předložené Lucemburským velkovévodstvím a Amazon ve správním řízení neodůvodňují zahrnutí tohoto stropu (body 576 a 577 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Komise v bodě 577 odůvodnění napadeného rozhodnutí dodala, že použití stropu představovalo vedle nesprávného uplatnění přirážky k provozním nákladům dodatečné snížení, a nemůže se z tohoto důvodu nacházet v obvyklém tržním rozmezí.

569 Podle Lucemburského velkovévodství a Amazon měla Komise nesprávně za to, že zahrnutí stropu poskytuje společnosti LuxOpCo výhodu.

570 Zaprvé tvrdí, že zahrnutí stropu mělo za cíl přimět společnost LuxOpCo, aby efektivně fungovala a snižovala své náklady. Zadruhé zdůrazňují, že použití stropu v žádném případě nestavělo odměnu společnosti LuxOpCo mimo obvyklé tržní rozmezí, jak prokazuje zpráva o převodních cenách z roku 2017.

571 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

572 V tomto ohledu tvrdí, že mechanismus minimální a maximální výše není stanoven pokyny OECD a nemá žádné opodstatnění z hlediska převodních cen. Kromě toho dodává, že na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství a Amazon, použití takového mechanismu není odůvodněno cílem zajistit společnosti LuxOpCo nízkou, ale stabilní odměnu, jelikož samotným cílem TNMM je právě zajistit takovou odměnu straně, na kterou je uplatňována.

573 Především je třeba konstatovat, jak ostatně potvrdila Komise ve svých odpovědích na písemné otázky Tribunálu, že třetí podpůrné zjištění je nezávislé a samostatné ve vztahu k druhému podpůrnému zjištění. Jak totiž vyplývá z poslední věty bodu 575 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Komise v rámci tohoto třetího zjištění vychází z předpokladu, že jako ukazatel výše zisku mohly být použity provozní náklady.

574 Jak Komise správně uvedla v napadeném rozhodnutí a ve svých písemnostech, mechanismus minimální a maximální výše nemá žádné opodstatnění ani hospodářskou racionalitu. Je obtížně představitelné, že by podnik za tržních podmínek souhlasil s tím, aby jeho odměna byla omezena na procentní podíl z jeho ročních prodejů. Kromě toho TNMM umožňuje zaručit nízkou, ale stabilní odměnu, aniž by byl nezbytný mechanismus minimální a horní hranice. Takový mechanismus není upraven ani v pokynech OECD ve znění z roku 1995. TNMM totiž pouze vyžaduje určení ukazatele zisku a ziskového rozpětí.

575 Komise tedy měla správně za to, že zahrnutí takového stropu představuje metodickou chybu.

576 Toto samotné zjištění však nestačí k prokázání zvýhodnění.

577 Je totiž třeba konstatovat, že za každý rok použití sporného DR zůstala odměna společnosti LuxOpCo i po použití mechanismu maximální hranice v obvyklém tržním rozmezí, vypočítaném na základě zprávy o převodních cenách z roku 2003, tedy mezi [*důvěrné*] a [*důvěrné*] % provozních nákladů. Komise toto zjištění ostatně nepopírá.

578 Jak Komise ostatně sama vysvětlila na jednání, jelikož se odměna nachází v mezikvartilovém rozmezí, musí být v zásadě považována za odměnu odpovídající obvyklým tržním podmínkám.

579 Komise sice upřesnila, že takový závěr nebylo možné učinit, pokud srovnatelné podniky, na jejichž základě bylo toto rozmezí vypočteno, nebyly správně vybrány.

580 Nicméně v rámci třetího podpůrného zjištění Komise nezpochybnila obvyklé tržní rozmezí, ani volbu srovnatelných podniků, na jejímž základě bylo toto rozmezí vypočteno.

581 V bodě 575 odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž Komise vytkla lucemburským orgánům, že souhlasily s tím, aby byl zdanitelný příjem společnosti LuxOpCo určen stropem „místo toho, aby byl stanoven jako [*důvěrné*] % [jejích] provozních výdajů“. Je tedy třeba konstatovat, že v rámci třetího podpůrného zjištění Komise nezpochybňuje míru výnosu, na jejímž základě je strop uplatněn, ale pouze strop jako takový.

582 Navíc z bodů 575 až 578 odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, že Komise zpochybnila obvyklé tržní rozmezí, vypočtené ve zprávě o převodních cenách z roku 2003, které se nachází mezi [*důvěrné*] a [*důvěrné*] % provozních nákladů. I když totiž Komise v bodě 577 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že Lucemburské velkovévodství a Amazon ve správním řízení tvrdily, že zdanitelný příjem společnosti LuxOpCo nikdy nepřekročil obvyklé tržní rozmezí, nezpochybnila rozmezí jako takové, ale omezila se na tvrzení, že použití stropu představovalo dodatečné snížení vedle snížení shledaného v rámci druhého podpůrného zjištění. Jak přitom bylo konstatováno v bodě 573 výše, druhé a třetí podpůrné zjištění jsou autonomní a nezávislé.

583 Dále Komise v bodech 575 až 578 odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž nezpochybnila volbu srovnatelných podniků použitých při výpočtu obvyklého tržního rozmezí. Bod 571 odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém Komise zmínila pochybení při výběru srovnatelných podniků, spadá pod druhé podpůrné zjištění. Jak bylo uvedeno v bodě 573 výše, třetí podpůrné zjištění bylo přitom autonomní a nezávislé na ostatních zjištěních.

584 S ohledem na výše uvedené je třeba mít za to, že jakkoliv nevhodný může mechanismus maximální hranice být, a přestože není stanoven v pokynech OECD ve znění z roku 1995, Komise neprokázala, že tento mechanismus měl vliv na tržní povahu licenčního poplatku, který společnost LuxOpCo platila společnosti LuxSCS.

585 V důsledku toho pouhé zjištění, že maximální hranice byla uplatněna v letech 2006, 2007, 2011, 2012 a 2013, nestačí k prokázání, že odměna společnosti LuxOpCo získaná za tyto roky neodpovídala odhadu obvyklého tržního výsledku.

586 Komise ve skutečnosti odhalila nanejvýš metodickou chybu při výpočtu odměny společnosti LuxOpCo, aniž prokázala, že tato chyba měla za následek umělé snížení odměny společnosti LuxOpCo v takové míře, že tato výše odměny by nemohla být za tržních podmínek dosažena.

587 Za těchto okolností je třeba konstatovat, že v rámci třetího podpůrného zjištění Komise neprokázala zvýhodnění společnosti LuxOpCo.

588 Je tudíž třeba vyhovět žalobním důvodům a argumentům Lucemburského velkovévodství a Amazon, které směřují ke zpochybnění třetího podpůrného zjištění zvýhodnění.

589 Ze všeho výše uvedeného tedy vyplývá, že se Komisi v rámci žádného ze zjištění uvedených v napadeném rozhodnutí nepodařilo právně dostačujícím způsobem prokázat existenci zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Napadené rozhodnutí je tudíž třeba zrušit v plném rozsahu, aniž je třeba zkoumat ostatní žalobní důvody a argumenty vznesené Lucemburským velkovévodstvím a Amazon.

K nákladům řízení

590 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Lucemburské velkovévodství a Amazon v projednávané věci požadovaly náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné rozhodnout, že posledně uvedená ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení Lucemburského velkovévodství a Amazon.

591 V souladu s čl. 138 odst. 1 jednacího řádu ponese Irsko vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (sedmý rozšířený senát)

rozhodl takto:

1) **Věci T-816/17 a T-318/18 se spojují pro účely tohoto rozsudku.**

2) **Rozhodnutí Komise (EU) 2018/859 ze dne 4. října 2017 o státní podpoře SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), kterou Lucembursko poskytlo společnosti Amazon, se zrušuje.**

3) **Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Lucemburským velkovévodstvím, Amazon.com, Inc. a Amazon EU Sàrl.**

4) **Irsko ponese vlastní náklady řízení.**

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 12. května 2021.

Podpisy.

Obsah

I. Skutečnosti předcházející sporu . . . 2

A. Ke spornému daňovému rozhodnutí (DR) . . . 3

B. Ke správnímu řízení před Komisí . . . 4

C. K napadenému rozhodnutí . . . 5

1. K popisu skutkového a právního kontextu . . . 5

a) K popisu skupiny Amazon . . . 5

b) K popisu sporného DR . . . 7

c) K popisu použitelného vnitrostátního právního rámce . . . 8

d) K popisu rámce OECD ke stanovování převodních cen . . . 8

2. K posouzení dosahu sporného DR . . . 9

a) K analýze existence zvýhodnění . . . 10

1) K hlavnímu zjištění zvýhodnění . . . 10

2) K podpůrným zjištěním zvýhodnění . . . 12

b) K selektivitě opatření . . . 13

c) K označení příjemce podpory . . . 13

II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení . . . 13

A. K řízení ve věci T-816/17 . . . 13

1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání . . . 13

2. K vedlejšímu účastenství . . . 14

3. K žádostem o důvěrné zacházení . . . 14

4. K návrhovým žádáním účastníků řízení . . . 14

B. K řízení ve věci T-318/18 . . . 15

1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání . . . 15

2. K návrhům na důvěrné zacházení . . . 15

3. K návrhovým žádáním účastníků řízení . . . 15

C. Ke spojení věcí a k ústní části řízení 16

III. Právní otázky 16

A. Ke spojení věcí T-816/17 a T-318/18 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení 16

B. K uplatněným důvodům a argumentům 17

1. Úvodní poznámky 18

a) Ke stanovení podmínek pro použití čl. 107 odst. 1 SFEU v kontextu vnitrostátních daňových opatření 18

b) K důkaznímu břemenu 20

c) K intenzitě přezkumu prováděného Tribunálem 20

2. K žalobním důvodům a argumentům směřujícím ke zpochybnění hlavního zjištění zvýhodnění 21

a) K přípustnosti některých argumentů Irska, pokud jde o existenci zvýhodnění 22

b) K opodstatněnosti žalobních důvodů a argumentů Lucemburského velkovévodství a Amazon, které se týkají hlavního zjištění zvýhodnění 23

1) K časové relevanci některých pokynů OECD, které Komise použila pro účely použití TNMM 24

2) K údajným pochybením, kterých se Komise dopustila při uplatnění TNMM v napadeném rozhodnutí 25

i) K funkční analýze a volbě společnosti LuxSCS Komisí jako testované strany 26

– K funkcím a aktivům společnosti LuxSCS 28

– K rizikům, která nesla společnost LuxSCS 36

– Závěr ohledně funkční analýzy společnosti LuxSCS a dopad tohoto závěru na výběr této společnosti jako testované strany 38

ii) K odměně společnosti LuxSCS vypočtené Komisí na základě předpokladu, že byla testovanou stranou 40

– K první složce poplatku dlužného společnosti LuxSCS (vstupní náklady a náklady DRN) 40

– K druhé části odměny společnosti LuxSCS (náklady na zachování) 44

3) Závěr k hlavnímu zjištění 46

3. K žalobním důvodům a argumentům směřujícím ke zpochybnění podpůrných úvah týkajících se zvýhodnění 46

a) Úvodní poznámky ke třem podpůrným zjištěním 48

b) K prvnímu podpůrnému zjištění zvýhodnění 49

1) K výkonu tak zvaných „jedinečných a hodnotných funkcí“ společností LuxOpCo 50

i) K funkcím vykonávaným společností LuxOpCo, pokud jde o nehmotná aktiva (oddíl 9.2.1.2.1 a body 449 až 472 odůvodnění napadeného rozhodnutí) 52

– K povaze licence udělené společnosti LuxOpCo (bod 450 odůvodnění napadeného rozhodnutí) 54

– K EU IP Steering Committee (body 452 až 455 odůvodnění napadeného rozhodnutí) 55

– K funkcím společnosti LuxOpCo týkajícím se vývoje technologie 57

– K údajům o zákaznících (body 466 až 468 odůvodnění napadeného rozhodnutí) 62

– Ke „značce Amazon“ (body 469 až 472 odůvodnění napadeného rozhodnutí) 63

ii) K funkcím vykonávaným společností LuxOpCo v rámci činností maloobchodního prodeje a služeb skupiny Amazon v Evropě (oddíl 9.2.1.2.2 a body 473 až 499 odůvodnění napadeného rozhodnutí) . . 65

– K výběru (body 479 až 489 odůvodnění napadeného rozhodnutí) 66

– K cenám (body 490 až 493 odůvodnění napadeného rozhodnutí) 67

– K „pohodlnému užívání“ (body 494 až 499 odůvodnění napadeného rozhodnutí) 68

iii) K aktivům použitým společností LuxOpCo (body 500 až 505 odůvodnění napadeného rozhodnutí) 69

iv) K rizikům neseným společností LuxOpCo (body 506 až 517 odůvodnění napadeného rozhodnutí) 70

v) Závěr k funkční analýze společnosti LuxOpCo 71

2) K výběru metody 72

3) K prokázání, že odměna společnosti LuxOpCo měla být vyšší z důvodu použití metody rozdělení zisků (na základě analýzy přínosů) 74

c) Ke druhému podpůrnému zjištění zvýhodnění 78

d) Ke třetímu podpůrnému zjištění zvýhodnění 82

K nákladům řízení 85