Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Syvende Udvidede Afdeling)

12. maj 2021 *

»Statsstøtte – støtte til Amazon gennemført af Luxembourg – afgørelse, hvorved en støtte erklæres uforenelig med det indre marked og ulovlig og kræves tilbagesøgt – forudgående skatteafgørelse (tax ruling) – afregningspriser – selektiv skattefordel – metode til fastsættelse af afregningspriser – funktionel analyse«

I sagerne T-816/17 og T-318/18,

Storhertugdømmet Luxembourg ved T. Uri, som befuldmægtiget, bistået af advokaterne D. Waelbroeck, A. Steichen og J. Bracker,

sagsøger i sag T-816/17,

støttet af

Irland ved J. Quaney og A. Joyce, som befuldmægtigede, bistået af P. Gallagher, SC, barrister B. Doherty og S. Kingston, SC,

intervenient i sag T-816/17,

Amazon EU Sàrl, Luxembourg (Luxembourg),

Amazon.com, Inc., Seattle, Washington (De Forenede Stater),

ved advokaterne D. Paemen, M. Petite og A. Tombiński,

sagsøgere i sag T-318/18,

mod

Europa-Kommissionen i sag T-816/17 ved P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal og F. Tomat, som befuldmægtigede, bistået af advokat M. Chammas, og i sag T-318/18 ved P.-J. Loewenthal og F. Tomat,

sagsøgt,

angående søgsmål støttet på artikel 263 TEUF med påstand om annullation af Kommissionens afgørelse (EU) 2018/859 af 4. oktober 2017 om statsstøtte SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) fra Luxembourg til Amazon (EUT 2018, L 153, s. 1),

* Processprog: engelsk og fransk.

har

RETTEN (Syvende Udvidede Afdeling),

sammensat af præsidenten, M. van der Woude, og dommerne V. Tomljenović (refererende dommer) og A. Marcoulli,

justitssekretær: fuldmægtig S. Spyropoulos,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. og den 6. marts 2020,

afsagt følgende

Dom

I. Tvistens baggrund

1 Amazon.com, Inc., hvis hovedsæde befinder sig i De Forenede Stater, og de virksomheder, der kontrolleres af Amazon.com, Inc. (herefter under ét benævnt »Amazon-koncernen«), udøver onlinevirksomhed, navnlig online detailhandel og levering af forskellige onlinetjenester. Amazon-koncernen driver til dette formål flere websteder på en række af Den Europæiske Unions sprog, herunder amazon.de, amazon.fr, amazon.it og amazon.es.

2 Før maj 2006 blev Amazon-koncernens europæiske aktiviteter administreret fra De Forenede Stater. Særligt blev detailhandelen og tjenesteydelserne på de europæiske websteder drevet af to enheder med hjemsted i De Forenede Stater, nærmere bestemt Amazon.com International Sales, Inc. (herefter »AIS«) og Amazon International Marketplace (herefter »AIM«), og af andre enheder med hjemsted i Frankrig, Tyskland og Det Forenede Kongerige.

3 I 2003 blev der planlagt en omstrukturering af Amazon-koncernens europæiske aktiviteter. Denne omstrukturering, som blev faktisk gennemført i 2006 (herefter »omstruktureringen i 2006«), var baseret på oprettelsen af to selskaber med hjemsted i Luxembourg (Luxembourg). Det drejede sig nærmere bestemt dels om Amazon Europe Holding Technologies SCS (herefter »LuxSCS«), et luxembourgsk kommanditselskab, hvis parter var amerikanske virksomheder, dels om Amazon EU Sàrl (herefter »LuxOpCo«), der ligesom LuxSCS havde hovedsæde i Luxembourg.

4 LuxSCS indgik i første omgang flere aftaler med visse af Amazon-koncernens enheder med hjemsted i De Forenede Stater, nærmere bestemt:

– Licens- og overdragelsesaftaler for eksisterende immateriel ejendomsrettigheder (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, herefter under ét »buy-in-aftalen«) med Amazon Technologies, Inc. (herefter »ATI«), en enhed under Amazon-koncernen med hjemsted i De Forenede Stater.

– En aftale om omkostningsfordeling (Cost Sharing Agreement, herefter »CSA«), som i 2005 blev indgået med ATI og A 9.com, Inc. (herefter »A 9«), en enhed under Amazon-koncernen med hjemsted i De Forenede Stater. I medfør af buy-in-aftalen og CSA opnåede LuxSCS retten til at udnytte visse immaterielle ejendomsrettigheder og »værker afledt« heraf, ejet og videreudviklet af A 9 og ATI. De immaterielle ejendomsrettigheder, der var omhandlet i CSA,

omfattede navnlig tre kategorier af immaterielle aktiver, nærmere bestemt teknologi, kundeoplysninger og varemærker. I medfør af CSA og buy-in-aftalen kunne LuxSCS ligeledes underlicensere de immaterielle ejendomsrettigheder, bl.a. med det formål at drive de europæiske websteder. Til gengæld for disse rettigheder skulle LuxSCS betale buy-in-betalinger og dets årlige andel af omkostningerne i forbindelse med CSA's udviklingsprogram.

5 I anden omgang indgik LuxSCS en licensaftale med LuxOpCo med virkning fra den 30. april 2006 vedrørende ovennævnte immaterielle aktiver (herefter »licensaftalen«). I medfør heraf opnåede LuxOpCo retten til at udnytte immaterielle aktiver til gengæld for en royaltybetaling til LuxSCS (herefter »licensgebyret«).

6 Endelig indgik LuxSCS en overdragelsesaftale om immaterielle ejendomsrettigheder og en licensaftale med Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr SARL og Amazon.de GmbH, ifølge hvilken LuxSCS modtog visse varemærker og de immaterielle ejendomsrettigheder til de europæiske websteder.

7 I 2014 gennemførte Amazon-koncernen endnu en omstrukturering, og den kontraktlige aftale mellem LuxSCS og LuxOpCo var ikke længere gældende.

A. Den omhandlede forudgående skatteafgørelse

8 Som forberedelse til omstruktureringen i 2006 anmodede Amazon.com og en skatterådgiver ved skrivelser af 23. og 31. oktober 2003 den luxembourgske skatteadministration om at udstede en skatteafgørelse, der bekræftede behandlingen af LuxOpCo og LuxSCS med henblik på den luxembourgske selskabsbeskatning.

9 Ved skrivelse af 23. oktober 2003 anmodede Amazon.com om godkendelse af beregningen af den royaltysats, som LuxOpCo fra den 30. april 2006 skulle betale til LuxSCS. Denne anmodning fra Amazon.com var støttet på en rapport om afregningspriser udarbejdet af selskabets skatterådgivere (herefter »rapporten om afregningspriser fra 2003«). Denne rapports forfattere foreslog i det væsentlige en metode til fastsættelse af afregningspriser, som ifølge dem gjorde det muligt at fastsætte den skyldige selskabsskat, som LuxOpCo skulle betale i Luxembourg. Nærmere bestemt havde Amazon.com ved skrivelse af 23. oktober 2003 anmodet om en bekræftelse på, at metoden til fastsættelse af afregningspriser med henblik på fastsættelsen af satsen for den årlige royalty, som LuxOpCo skulle betale til LuxSCS i henhold til licensaftalen, således som denne metode fremgik af rapporten om afregningspriser fra 2003, udgjorde en »passende og acceptabel profit« under hensyn til politikken for afregningspriser og artikel 56 og artikel 164, stk. 3, i loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (lov af 4.12.1967 om indkomstskat), som ændret (herefter »LIR«). Den beregningsmetode, der i skrivelsen af 23. oktober 2003 blev lagt til grund vedrørende den royalty, som LuxOpCo skulle betale til LuxSCS, blev beskrevet således:

»1) Beregning og allokering af »LuxOpCos afkast«, der svarer til det laveste af a) [*fortroligt*] [1]% af LuxOpCos samlede driftsomkostninger i EU for hele året og b) det samlede driftsoverskud fra driften i EU af de europæiske websteder.

2) Licensgebyret skal svare til driftsoverskuddet i EU minus LuxOpCos afkast; dog kan licensgebyret ikke være mindre end nul.

[1] – Fortrolige oplysninger udeladt.

3) Royaltysatsen for året skal svare til licensgebyret divideret med de samlede indtægter i EU for året.

4) Uanset ovenstående kan beløbet for LuxOpCos [afkast] for ethvert år ikke være mindre end 0,45% af indtægterne i EU eller større end 0,55% af indtægterne i EU.

5) a) I det tilfælde, at LuxOpCos afkast som bestemt i punkt 1) er mindre end 0,45% af indtægterne i EU, så skal LuxOpCos afkast justeres til det laveste af i) 0,45% af indtægterne eller fortjenesten på driften i EU eller ii) fortjenesten på driften i EU.
b) I det tilfælde, at LuxOpCos afkast som bestemt i punkt 1) er større end 0,55% af indtægterne i EU, så skal LuxOpCos afkast justeres til det laveste af i) 0,55% af indtægterne eller ii) fortjenesten på driften i EU.«

10 Ved skrivelse af 31. oktober 2003, som var affattet af en anden skatterådgiver, søgte Amazon.com bekræftelse på skattebehandlingen af LuxSCS, dets partnere i De Forenede Stater og de dividender, som LuxOpCo modtog under denne struktur. Brevet forklarede, at LuxSCS som société en commandite simple (kommanditselskab) ikke havde en retlig skatteform, der var forskellig fra dets partnere, og som følge heraf ikke var underlagt selskabsskattepligt eller formueskattepligt i Luxembourg.

11 Den 6. november 2003 tilstillede Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (myndighed for direkte skatter, Storhertugdømmet Luxembourg, herefter »den luxembourgske skatteadministration« eller »de luxembourgske skattemyndigheder«) Amazon.com en skrivelse (herefter »den omhandlede forudgående skatteafgørelse«), som til dels har følgende ordlyd:

»[…] Hr. […]

Efter at have gjort mig bekendt med indholdet af brev af 31. oktober 2003 fra [Deres skatterådgiver], stilet direkte til mig, og Deres brev af 23. oktober 2003, og efter at have behandlet Deres position med hensyn til den skattemæssige behandling i Luxembourg for Deres fremtidige aktiviteter, er det mig en glæde at meddele, at jeg kan godkende indholdet af de to breve. […]«

12 På anmodning af Amazon.com forlængede den luxembourgske skatteadministration i 2010 gyldigheden af den omhandlede forudgående skatteafgørelse og lod den reelt finde anvendelse indtil juni 2014, hvor Amazon-koncernens europæiske struktur blev ændret. Den omhandlede forudgående skatteafgørelse fandt således anvendelse fra 2006 til 2014 (herefter »den relevante periode«).

B. Den administrative procedure for Kommissionen

13 Den 24. juni 2014 anmodede Europa-Kommissionen Storhertugdømmet Luxembourg om oplysninger om de forudgående skatteafgørelser, der var indrømmet Amazon-koncernen. Den 7. oktober 2014 offentliggjorde den beslutningen om at indlede en formel undersøgelsesprocedure som omhandlet i artikel 108, stk. 2, TEUF.

14 Som led i den således indledte undersøgelse anmodede Kommissionen Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon.com om en række oplysninger. Blandt svarene på Kommissionens anmodninger om oplysninger fremsendte Amazon.com en kopi af en udtalelse fra United States

Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, De Forenede Stater) af 23. marts 2017 (herefter »udtalelsen fra United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager)«), som var blevet fremsat i forbindelse med et søgsmål, som Internal Revenue Service (føderal skattemyndighed, De Forenede Stater, IRS) havde anlagt vedrørende størrelsen af de betalinger, der var forbundet med de i præmis 4 ovenfor nævnte aftaler.

15 Amazon.com tilstillede endvidere Kommissionen en ny rapport om afregningspriser, der var affattet af en skatterådgiver, og som havde til formål efterfølgende at verificere, hvorvidt den royalty, som LuxOpCo betalte til LuxSCS, var på armslængdevilkår i overensstemmelse med den omhandlede forudgående skatteafgørelse (herefter »rapporten om afregningspriser fra 2017«).

C. Den anfægtede afgørelse

16 Den 4. oktober 2017 vedtog Kommissionen afgørelse (EU) 2018/859 om statsstøtte SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) fra Luxembourg til Amazon (EUT 2018, L 153, s. 1, herefter »den anfægtede afgørelse«).

17 Denne afgørelses artikel 1 har til dels følgende ordlyd:

18 »[Den omhandlede forudgående skatteafgørelse][,] i henhold til hvilken Luxembourg godkendte en [metode til fastsættelse af afregningspriser] […], som gav [LuxOpCo] mulighed for at fastsætte sin skyldige selskabsskat […] i Luxembourg fra 2006 til 2014, på den ene side, og den efterfølgende godtagelse af den årlige selskabsskatteangivelse baseret derpå, på den anden side, udgør ulovlig støtte […].«

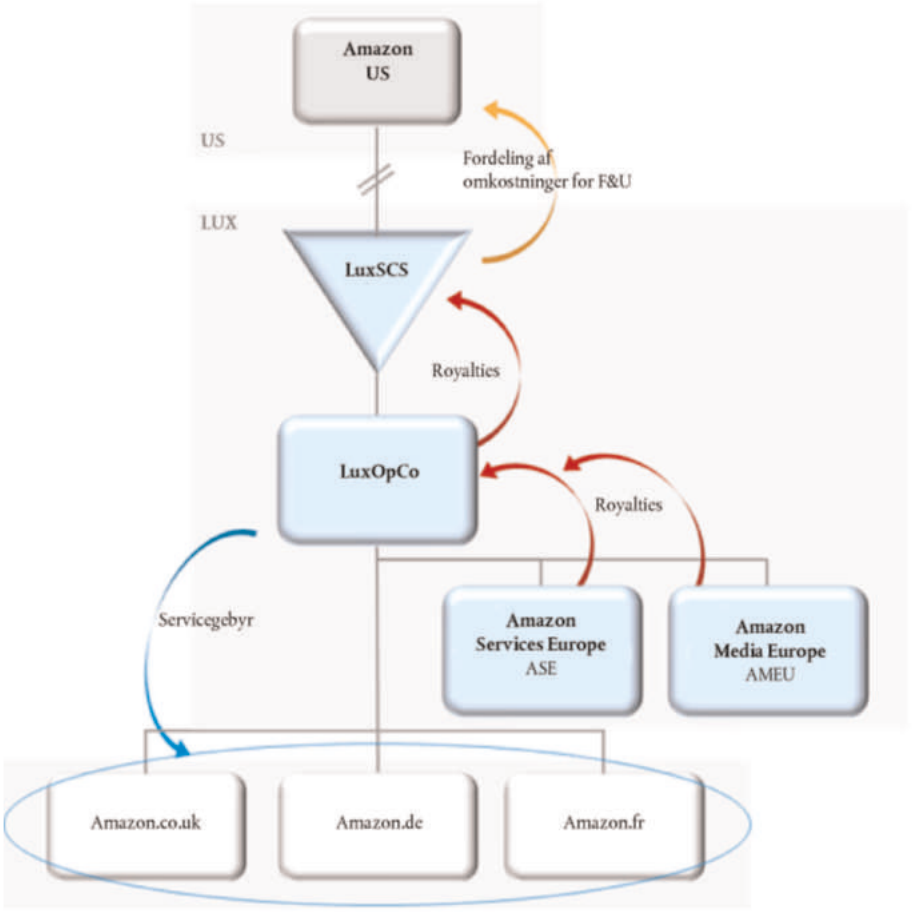
1. Om fremstillingen af det faktiske og retlige grundlag

19 I den anfægtede afgørelses afsnit 2 med overskriften »Faktisk og retligt grundlag« fremstillede Kommissionen bl.a. Amazon-koncernen, den omhandlede forudgående skattebekræftelse, de relevante nationale retlige rammer og retningslinjerne for afregningspriser.

a) Fremstillingen af Amazon-koncernen

20 For så vidt angår fremstillingen af Amazon-koncernen beskrev Kommissionen Amazon-koncernens detail- og servicevirksomhed såvel som sammensætningen af den nævnte koncern, i det omfang det var relevant for den anfægtede afgørelse.

21 Kommissionen fremstillede Amazon-koncernens europæiske struktur vedrørende den relevante periode i følgende diagram:



22 Hvad for det første angår LuxSCS anførte Kommissionen, at dette selskab ikke havde nogen fysisk tilstedeværelse eller medarbejdere i Luxembourg. Ifølge Kommissionen fungerede LuxSCS i den relevante periode udelukkende som et immaterielt holdingselskab for Amazon-koncernens europæiske aktiviteter, for hvilke LuxOpCo var ansvarlig som den primære operatør. Kommissionen påpegede imidlertid, at LuxSCS også ydede koncerninterne lån til flere af Amazon-koncernens enheder. Kommissionen præciserede endvidere, at LuxSCS var part i flere koncerninterne aftaler, der var indgået med ATI, A 9 og LuxOpCo (jf. præmis 3-5 ovenfor).

23 Hvad for det andet angår LuxOpCo fremhævede Kommissionen særligt den omstændighed, at LuxOpCo i den relevante periode var ejet 100% af LuxSCS.

24 Ifølge Kommissionen fungerede LuxOpCo efter omstruktureringen af Amazon-koncernens europæiske aktiviteter i 2006 som hovedkvarter for Amazon-koncernen i Europa og som den primære operatør i forbindelse med Amazon-koncernens europæiske online detailhandel og tjenesteydelser, der blev leveret gennem de europæiske websteder. Kommissionen påpegede, at LuxOpCo i denne egenskab havde skullet styre beslutningsprocessen i tilknytning til detailhandelen og tjenesteydelserne, der blev leveret gennem de europæiske websteder, sammen med ledelsen af fysiske nøglekomponenter i detailhandelen. LuxOpCo var desuden i sin egenskab af officiel sælger af Amazon-koncernens lagerbeholdning i Europa ligeledes ansvarlig for lagerstyringen på de europæiske websteder. LuxOpCo havde ejendomsretten til lagerbeholdningen og påtog sig risici og tab i forbindelse hermed. Kommissionen præciserede

desuden, at LuxOpCo i sine regnskaber havde bogført indtægter både fra salget af produkter og fra opfyldelse af ordrer. Endelig udøvede LuxOpCo også likviditetsstyringsfunktioner for Amazon-koncernens europæiske aktiviteter.

25 Dernæst anførte Kommissionen, at LuxOpCo havde ejet aktier i Amazon Services Europe (herefter »ASE«) og Amazon Media Europe (herefter »AMEU«), to enheder under Amazon-koncernen, der var hjemmehørende i Luxembourg, samt i Amazon.coms datterselskaber stiftet i Det Forenede Kongerige, Frankrig og Tyskland (herefter »lokale EU-datterselskaber«), som udførte forskellige koncerninterne tjenester til støtte for LuxOpCos forretning. I den relevante periode stod ASE for driften af »MarketPlace«, Amazon-koncernens tredjeparts salgsaktivitet i Den Europæiske Union. AMEU drev Amazon-koncernens »digitale forretning« i EU, som f.eks. salg af MP3'er og e-bøger. De lokale EU-datterselskaber udførte for deres vedkommende tjenester med henblik på driften af webstederne i EU.

26 Endvidere noterede Kommissionen, at LuxOpCo i den relevante periode udgjorde en skattemæssig fysisk enhed med ASE og AMEU, der begge var hjemmehørende i Luxembourg, af hensyn til skatteretlige formål i Luxembourg, hvor LuxOpCo fungerede som moderselskab for enheden. Disse tre enheder udgjorde således en enkelt skatteyder.

27 Endelig beskrev Kommissionen, ud over den licensaftale, som LuxOpCo havde indgået med LuxSCS, i detaljer visse andre koncerninterne aftaler, hvori LuxOpCo var part i den relevante periode, nærmere bestemt visse serviceaftaler, som blev indgået med de lokale EU-datterselskaber den 1. maj 2006, og licensaftaler om immaterielle aktiver, der blev indgået med ASE og AMEU den 30. april 2006, i henhold til hvilke disse to enheder blev tildelt ikke-eksklusive underlicenser til de immaterielle aktiver.

b) Fremstillingen af den omhandlede forudgående skatteafgørelse

28 Efter undersøgelsen af Amazon-koncernens struktur beskrev Kommissionen den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

29 I denne forbindelse henviste den for det første til de skrivelser af 23. og 31. oktober 2003, som er nævnt i præmis 8-10 ovenfor.

30 For det andet redegjorde Kommissionen for indholdet i rapporten om afregningspriser fra 2003, på grundlag af hvilken metoden til fastsættelse af royaltybetalingen blev foreslået.

31 Kommissionen anførte indledningsvis, at rapporten om afregningspriser fra 2003 fremlagde en funktionel analyse af LuxSCS og LuxOpCo, ifølge hvilken det fremgik, at LuxSCS' hovedaktiviteter var begrænset til et immaterielt holdingselskabs og deltagelse i den løbende udvikling af immaterielle aktiver gennem CSA. LuxOpCo blev i denne rapport beskrevet som en enhed, der styrede den strategiske beslutningstagning i tilknytning til driften af handels- og tjenesteydelsesforretningen i forbindelse med de europæiske websteder og desuden ledede centrale fysiske komponenter i detailhandelen.

32 Dernæst anførte Kommissionen, at rapporten om afregningspriser fra 2003 indeholdt et afsnit om valget af den mest passende metode til fastsættelse af afregningspriser med henblik på at afgøre, om royaltysatsen var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Der blev i rapporten

undersøgt to metoder: den ene baseret på metoden med sammenlignelige priser på et frit marked (Comparable Controlled Price, herefter »CUP-metoden«) og den anden baseret på residualavancefordelingsmetoden.

33 Dels blev der ved anvendelse af CUP-metoden i rapporten om afregningspriser fra 2003 beregnet et armslængdespænd for royaltysatsen på mellem 10,6% og 13,6% på grundlag af en sammenligning med en bestemt aftale, som Amazon.com havde indgået med en detailhandler fra De Forenede Stater, nærmere bestemt aftalen benævnt [*fortroligt*].

34 Dels indeholdt rapporten om afregningspriser fra 2003 i henhold til residualavancefordelingsmetoden et skøn over overskuddet i forbindelse med »LuxOpCos rutinefunktioner i sin rolle som det europæiske driftsselskab«, baseret på en opskrivning af de omkostninger, der blev afholdt af LuxOpCo. Det blev med henblik herpå lagt til grund, at »nettoopskrivningen« (net cost plus mark up) var overskudsindikatoren til afprøvning af armslængdevederlag, der kunne tilskrives LuxOpCos forventede funktioner. Det blev foreslået at anvende en opskrivning på [*fortroligt*] på LuxOpCos justerede driftsomkostninger. Kommissionen gjorde opmærksom på, at forskellen mellem dette afkast og LuxOpCos driftsoverskud ifølge rapporten om afregningspriser fra 2003 svarede til residualavancen, som udelukkende stammede fra brugen af de immaterielle aktiver licenseret fra LuxSCS. Kommissionen præciserede ligeledes, at forfatterne til rapporten om afregningspriser fra 2003 på grundlag af denne beregning konkluderede, at en royaltysats på mellem 10,1% og 12,3% af LuxOpCos nettoomsætning ville have været i overensstemmelse med armslængdestandarden i henhold til retningslinjerne fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD).

35 Endelig påpegede Kommissionen, at forfatterne til rapporten om afregningspriser fra 2003 havde skønnet, at resultaterne konvergerede, og havde henvist til den omstændighed, at et armslængdespænd for den royaltysats, som LuxOpCo betalte til LuxSCS, lå på mellem 10,1% og 12,3% af LuxOpCos salgsindtægter. Forfatterne til rapporten om afregningspriser fra 2003 havde ikke desto mindre fundet, at analysen af residualavancefordelingen var mere pålidelig, og at den derfor burde lægges til grund.

36 For det tredje anførte Kommissionen i den anfægtede afgørelses afsnit 2.2.5 med overskriften »Konsekvenser af den [omhandlede forudgående skatteafgørelse]«, at den luxembourgske skatteadministration med den omhandlede forudgående skatteafgørelse havde godtaget, at metoden til fastsættelse af royaltysatsen, som i sig selv udgjorde grundlaget for fastsættelsen af LuxOpCos skattepligtige indkomst i Luxembourg, var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Kommissionen tilføjede, at LuxOpCo ved udfyldelsen af den årlige skatteangivelse havde anvendt den omhandlede forudgående skatteafgørelse som grundlag.

c) Fremstillingen af de relevante nationale retlige rammer

37 Hvad angår de relevante nationale retlige rammer henviste Kommissionen til LIR's artikel 164, stk. 3. Ifølge denne bestemmelse »[omfatter] [s]kattepligtig indkomst […] skjulte overskudsfordelinger«, og »[e]n skjult overskudsfordeling finder navnlig sted, hvis en aktionær, en partner eller en interesseret part direkte eller indirekte modtager fordele fra et selskab eller en sammenslutning, som han normalt ikke ville have modtaget, hvis han ikke havde været aktionær, partner eller en interesseret part«. I denne sammenhæng gjorde Kommissionen bl.a. gældende, at den luxembourgske skatteadministration i den relevante periode fortolkede LIR's artikel 164, stk. 3, således, at denne bestemmelse fastsatte »armslængdeprincippet« i den luxembourgske skattelovgivning.

d) Fremstillingen af OECD-rammerne for afregningspriser

38 Kommissionen fremstillede i 244.-249. betragtning til den anfægtede afgørelse OECD-rammerne for afregningspriser. Ifølge Kommissionen er »afregningspriser« som fortolket af OECD i de retningslinjer, som denne organisation offentliggjorde i 1995, 2010 og 2017, de priser, for hvilke et selskab overfører fysiske varer eller immaterielle aktiver eller yder tjenester til sine associerede virksomheder. I medfør af armslængdeprincippet, således som dette anvendes i selskabsskattemæssig sammenhæng, bør de nationale skatteadministrationer kun acceptere de afregningspriser, der er aftalt mellem associerede koncernselskaber for koncerninterne transaktioner, hvis disse priser afspejler, hvad der ville blive aftalt i ukontrollerede transaktioner, dvs. transaktioner mellem uafhængige virksomheder, der forhandler under sammenlignelige omstændigheder med armslængde på markedet. Kommissionen præciserede desuden, at armslængdeprincippet var baseret på den separate enhedstilgang, hvorefter koncerndeltagere skattemæssigt behandles som separate enheder.

39 Kommissionen noterede ligeledes, at OECD's retningslinjer (i versionerne heraf fra 1995, 2010 og 2017) med henblik på en skønsmæssig fastsættelse af armslængdepriserne for koncerninterne transaktioner opregnede fem metoder. Kun tre af disse var ifølge Kommissionen relevante i forbindelse med den anfægtede afgørelse, nemlig CUP-metoden, den transaktionsbestemte nettoavancemetode (Transactional Net Margin Method, herefter »TNMM«) og avancefordelingsmetoden. I 250.-256. betragtning til den anfægtede afgørelse beskrev Kommissionen, hvori disse metoder bestod.

2. Om vurderingen af den omhandlede forudgående skatteafgørelse

40 I 154. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte Kommissionen, at det med den omhandlede forudgående skatteafgørelse blev godtaget, at metoden til fastsættelse af afregningspriser med henblik på at fastsætte den årlige royaltysats, som LuxOpCo skulle betale til LuxSCS i henhold til licensaftalen, som i sig selv udgjorde grundlaget for fastsættelsen af LuxOpCos skattepligtige indkomst i Luxembourg, var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I 155. betragtning til den anfægtede afgørelse noterede Kommissionen ligeledes, at LuxOpCo i den relevante periode ved udfyldelsen af den årlige skatteangivelse havde anvendt den omhandlede forudgående skatteafgørelse som grundlag for fastsættelse af dets årlige selskabsskat. Som det udtrykkeligt fremgår af den anfægtede afgørelses artikel 1, og til trods for en vis mangel på præcision i 605. og 606. betragtning til denne afgørelse, bestod statsstøtten i den foreliggende sag ifølge Kommissionen i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, sammenholdt med godtagelsen af LuxOpCos årlige skatteangivelser (i modsætning til den omhandlede forudgående skatteafgørelse som sådan).

41 Formålet med den anfægtede afgørelses afsnit 9 med overskriften »Vurdering af den anfægtede foranstaltning« var at godtgøre, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse og godtagelsen af LuxOpCos årlige skatteangivelser samlet betragtet faktisk udgjorde statsstøtte.

42 Med henblik herpå anførte Kommissionen efter at have erindret om betingelserne for, at der kan være tale om statsstøtte i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, at den første betingelse for, at der foreligger statsstøtte, hvorefter der skal være tale om statsstøtte eller statsmidler, i det foreliggende tilfælde var opfyldt. I denne forbindelse fastslog Kommissionen for det første, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse kunne tilregnes Storhertugdømmet Luxembourg. For det andet fandt den, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse indebar en nedsættelse af den skat, som LuxOpCo skulle betale i Luxembourg, sammenlignet med selskabsskattepligtige i

samme situation. Den omhandlede forudgående skatteafgørelse indebar således tab af statsmidler, eftersom den foranledigede Storhertugdømmet Luxembourg til at give afkald på en skatteindtægt, som det ellers ville have været berettiget til at inddrive fra LuxOpCo.

43 For så vidt angår den anden og den fjerde betingelse for, at der foreligger statsstøtte, fandt Kommissionen dels, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse måtte anses for at påvirke samhandelen inden for Unionen, da LuxOpCo havde været en del af Amazon-koncernen, som drev virksomhed i flere medlemsstater, og da det havde drevet online detailvirksomhed via EU-websteder. Kommissionen tilføjede, at Storhertugdømmet Luxembourg ved at give »Amazon en gunstig skattebehandling« potentielt havde trukket investering væk fra medlemsstater, der ikke tilbød selskaber, som var en del af en multinational koncern, en lignende gunstig skattebehandling. Dels anførte Kommissionen, at for så vidt som den omhandlede forudgående skatteafgørelse havde fritaget LuxOpCo for selskabsskat, som det normalt skulle have betalt, udgjorde denne afgørelse driftsstøtte. Den omhandlede forudgående skatteafgørelse fordrejede således konkurrencen på markedet ved at frigøre økonomiske ressourcer, som Amazon kunne investere i sine forretningsaktiviteter.

44 For så vidt angår den tredje betingelse for, at der foreligger statsstøtte, gjorde Kommissionen gældende, at hvis en forudgående skatteafgørelse uden begrundelse godkendte et resultat, der ikke på pålidelig vis afspejlede, hvad der ville være resultatet af en normal anvendelse af den almindelige skatteordning, ville en sådan afgørelse give afgørelsens adressat en selektiv fordel, hvis den selektive behandling resulterede i en nedsættelse af skatteyderens beskatningsgrundlag sammenlignet med andre selskaber i en tilsvarende retlig og faktisk situation. Kommissionen fandt ligeledes, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse i det foreliggende tilfælde indebar en selektiv fordel for LuxOpCo i form af en nedsættelse af dets selskabsskattepligt i Luxembourg.

a) Undersøgelsen af, hvorvidt der forelå en fordel

45 I den anfægtede afgørelses afsnit 9.2 med overskriften »Fordel« redegjorde Kommissionen for grundene til, at den fandt, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse gav LuxOpCo en fordel.

46 Kommissionen erindrede indledningsvis om, at en økonomisk fordel som omhandlet i artikel 107 TEUF med hensyn til skatteforanstaltninger kunne gives en skattepligtig ved at nedsætte beskatningsgrundlaget eller reducere skattebeløbet. Den mindede i 402. betragtning til den anfægtede afgørelse om, at der ved bedømmelsen af, om fastsættelsen af skattepligtig indkomst medfører en fordel for dens modtager, ifølge Domstolens praksis bør foretages en sammenligning af den nævnte ordning med den almindelige skatteordning på grundlag af forskellen mellem indtægter og udgifter for en virksomhed, der udøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår. Derfor ville en »[forudgående skatteafgørelse], som sætter en skatteyder i stand til at anvende koncerninterne afregningspriser, der ikke er i overensstemmelse med dem, der ville blive anvendt på et marked med fri konkurrence, dvs. priser, der forhandles af uafhængige virksomheder under sammenlignelige [vilkår] i overensstemmelse med armslængdeprincippet, give det pågældende selskab en fordel, idet det får nedsat sit beskatningsgrundlag og dermed den skat, der skal betales efter de almindelige selskabsskatteregler«.

47 I lyset af disse overvejelser konkluderede Kommissionen i 406. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den for at fastslå, om den omhandlede forudgående skatteafgørelse indebar en økonomisk fordel for LuxOpCo, skulle påvise, at den metode til fastsættelse af afregningspriser,

som blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, førte til et resultat, som afveg fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat, hvilket havde medført en nedsættelse af LuxOpCos beskatningsgrundlag med henblik på selskabsskatten. Ifølge Kommissionen førte den omhandlede forudgående skatteafgørelse til et sådant resultat.

48 Denne konklusion er støttet på en primær konstatering og tre sekundære konstateringer.

1) Om den primære konstatering af fordelen

49 I den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1 med overskriften »Den primære konstatering af en økonomisk fordel« fandt Kommissionen, at den forudgående skatteafgørelse, idet den godkendte en metode til fastsættelse af afregningspriser, der udelukkende tilskrev LuxOpCo et vederlag for »rutinefunktioner«, og som bidrog til det samlede overskud genereret af LuxOpCo ud over vederlaget til LuxSCS i form af royalty, gav et resultat, der afveg fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat.

50 Kommissionen fastslog nærmere bestemt med sin primære konstatering, at den funktionelle analyse af LuxOpCo og LuxSCS, som forfatterne til rapporten om afregningspriser fra 2003 – og til syvende og sidst den luxembourgske skatteadministration – havde lagt til grund, var urigtig og ikke gjorde det muligt at nå frem til et armslængderesultat. Den luxembourgske skatteadministration burde derimod have konkluderet, at LuxSCS ikke udførte »unikke og værdifulde« funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, i forhold til hvilke det alene var indehaver af den juridiske ejendomsret.

51 Kommissionen undersøgte med henblik på sin bevisførelse de udførte funktioner, de anvendte aktiver og de risici, som LuxSCS og LuxOpCo havde påtaget sig.

52 Som det fremgår af 519. betragtning til den anfægtede afgørelse, undersøgte Kommissionen dernæst på grundlag af den funktionelle analyse af LuxOpCo og LuxSCS valget af den bedst egnede metode til fastsættelse af afregningspriser i det foreliggende tilfælde.

53 Hvad angår CUP-metoden skønnede Kommissionen i henhold til en analyse baseret på fem sammenlignelighedskriterier, der var angivet i OECD's retningslinjer, at anvendelsen af denne metode, som beskrevet i rapporten om afregningspriser fra 2003, havde ført til et overdrevet resultat, som havde udsat LuxOpCo for risikoen for pådragne tab.

54 Ifølge Kommissionen var det i det foreliggende tilfælde TNMM, der var den bedst egnede metode til fastsættelse af afregningspriser til vurdering af den royalty, som LuxOpCo skulle betale i henhold til licensaftalen. Kommissionen fandt, at den part, der udførte unikke og værdifulde funktoner, var LuxOpCo og ikke LuxSCS. Som følge heraf burde den part, der skulle testes med henblik på anvendelsen af TNMM, have været LuxSCS og ikke LuxOpCo.

55 Endelig foretog Kommissionen i den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1.4 sin egen anvendelse af TNMM på den foreliggende sag.

56 Ifølge Kommissionen burde LuxSCS have været den enhed, der skulle testes. Den luxembourgske skatteadministration burde ikke have accepteret Amazon.coms anbringende om, at alene det juridiske ejerskab over de immaterielle aktiver udgjorde et »unikt bidrag«, som LuxSCS burde

have modtaget godtgørelse for i form af næsten al fortjeneste udledt fra alle LuxOpCos forretningsaktiviteter. Kommissionen henviste i denne henseende bl.a. til sin egen funktionelle analyse af LuxSCS og LuxOpCo (den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1).

57 Hvad angår valget af avanceniveauindikator fandt Kommissionen, at eftersom LuxSCS hverken registrerede salg eller påtog sig risici i forbindelse med de immaterielle aktiver, burde den relevante avanceniveauindikator have været en opskrivning af de samlede relevante omkostninger (550. betragtning til den anfægtede afgørelse).

58 Med hensyn til det passende omkostningsgrundlag, for hvilket der i det foreliggende tilfælde skulle anvendes en opskrivning, fandt Kommissionen i det væsentlige, at LuxSCS blot havde opfyldt en mellemliggende funktion ved at videreføre omkostningerne i forbindelse med buy-in-aftalen og CSA til LuxOpCo og overføre en del af de royaltybetalinger (licensgebyret), som de modtog fra LuxOpCo under licensaftalen til A 9 og ATI i størrelsen af disse omkostninger (551. betragtning til den anfægtede afgørelse).

59 Henset til disse betragtninger konkluderede Kommissionen i 555. betragtning til den anfægtede afgørelse, at LuxSCS' vederlag burde have bestået af to dele. Den første del burde ifølge Kommissionen have svaret til viderefaktureringen til LuxOpCo af omkostningerne i forbindelse med buy-in-aftalen og CSA, på hvilke der ikke burde have været anvendt nogen opskrivning. Den anden del burde ifølge Kommissionen have været sammensat af en opskrivning på et omkostningsgrundlag, der udelukkende bestod af omkostningerne pådraget for de eksterne tjenesteydelser, der var købt for at vedligeholde deres juridiske ejerskab af de immaterielle aktiver, i det omfang, at de omkostninger faktisk repræsenterede egentlige funktioner, der blev udført af LuxSCS. Det godtgørelsesniveau sikrede ifølge Kommissionen et resultat i tråd med armslængdeprincippet, eftersom det på passende vis afspejlede LuxSCS' bidrag til licensaftalen.

60 Med hensyn til bestemmelsen af en passende opskrivning anførte Kommissionen, at selv om en sådan praksis normalt krævede en sammenlignelighedsanalyse, var det i det foreliggende tilfælde ikke muligt at udføre en pålidelig analyse.

61 I stedet for en analyse af sammenligneligheden vurderede Kommissionen, at den kunne støtte sig på konklusionerne i rapporten fra 2010 fra EU Joint Transfer Pricing Forum) (herefter »JTPF-rapporten«). EU Joint Transfer Pricing Forum er en ekspertgruppe, som blev nedsat af Kommissionen i 2002 med det formål at bistå Kommissionen i sager om afregningspriser. Ifølge den nævnte rapport observerede de nationale skatteadministrationer i de medlemsstater, der deltog i EU Joint Transfer Pricing Forum, en opskrivning for »koncerninterne tjenesteydelser med lav værditilvækst« i området mellem 3% og 10%. Den opskrivning, der blev observeret mest i praksis, var 5% af omkostningerne for »levering af sådanne tjenesteydelser«. Som følge heraf betragtede Kommissionen det som passende at anvende en sådan opskrivning på de eksterne omkostninger pådraget af LuxSCS for vedligeholdelsen af deres juridiske ejerskab af de immaterielle aktiver.

62 Kommissionen anførte som konklusion på sin første konstatering af, at der var tale om en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, at »armslængdevederlaget« til LuxSCS i henhold til licensaftalen burde have været lig med summen af de omkostninger i forbindelse med buy-in-aftalen og CSA, som dette selskab havde pådraget sig, uden nogen opskrivning, plus alle relevante omkostninger pådraget direkte af LuxSCS, hvorpå der burde have været anvendt en opskrivning på 5% i det omfang, at disse omkostninger svarede til funktioner, der faktisk blev udført i LuxSCS' navn. Dette vederlagsniveau afspejlede, hvad en uafhængig part i en position,

der mindede om LuxOpCos, ville have været villig til at betale for de rettigheder og forpligtelser, som den ville påtage sig i henhold til licensaftalen. Dette vederlagsniveau ville desuden ifølge Kommissionen have været tilstrækkeligt til at gøre det muligt for LuxSCS at dække sine betalingsforpligtelser i henhold til buy-in-aftalen og CSA (559. og 560. betragtning til den anfægtede afgørelse).

63 For så vidt som niveauet for det vederlag til LuxSCS, som Kommissionen havde beregnet, var lavere end niveauet for det vederlag til LuxSCS, der var et resultat af den metode til fastsættelse af afregningspriser, som var blevet godtaget i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, tildelte den nævnte skatteafgørelse imidlertid ifølge Kommissionen LuxOpCo en fordel i form af en reduktion i dets beskatningsgrundlag med henblik på selskabsskat i Luxembourg, sammenlignet med indkomsten hos virksomheder, hvis skattepligtige overskud afspejlede priser forhandlet i armslængde på markedet (561. betragtning til den anfægtede afgørelse).

2) Om de sekundære konstateringer af fordelen

64 I den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.2 med overskriften »Sekundær [konstatering] af en økonomisk fordel« redegjorde Kommissionen for sin sekundære konstatering af fordelen, hvorefter den metode til fastsættelse af afregningspriser, som den omhandlede forudgående skatteafgørelse havde godkendt – selv hvis det antages, at det var korrekt af den luxembourgske skatteadministration at acceptere den funktionelle analyse af LuxSCS, som var foretaget i rapporten om afregningspriser fra 2003 – under alle omstændigheder havde været baseret på forkerte metodevalg, som gav et resultat, der afveg fra et pålideligt skøn for et markedsbaseret resultat. Kommissionen præciserede, at formålet med det ræsonnement, som den havde fulgt i den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.2, ikke var at bestemme et præcist armslængdevederlag for LuxOpCo, men at det derimod var at fremvise, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse havde tildelt en økonomisk fordel, eftersom den godtagne metode til fastsættelse af afregningspriser var baseret på tre uhensigtsmæssige metodevalg, som havde resulteret i en nedbringelse af LuxOpCos skattepligtige indkomst sammenlignet med virksomheder, hvis skattepligtige indkomst afspejlede priser forhandlet i armslængde på markedet.

65 Kommissionen foretog i denne forbindelse tre særskilte konstateringer.

66 Inden for rammerne af den første sekundære konstatering hævdede Kommissionen, at det med urette blev fundet, at LuxOpCo kun udførte »rutinefunktioner«, og at avancefordelingsmetoden skulle have været anvendt sammen med bidragsanalysen.

67 Inden for rammerne af den anden sekundære konstatering fastslog Kommissionen, at valget af driftsomkostninger som avanceniveauindikator var uhensigtsmæssigt.

68 Inden for rammerne af den tredje sekundære konstatering med hensyn til fordelen fandt Kommissionen, at inklusionen af et loft på 0,55% af indtægterne i EU var uhensigtsmæssigt.

b) Foranstaltningens selektivitet

69 I den anfægtede afgørelses afsnit 9.3 med overskriften »Selektivitet« redegjorde Kommissionen for grundene til, at den fandt, at den omhandlede foranstaltning var selektiv.

c) Identifikation af støttemodtageren

70 I den anfægtede afgørelses afsnit 9.5 med overskriften »Støttemodtager« konstaterede Kommissionen, at enhver fordelagtig skattemæssig behandling, som blev tildelt LuxOpCo, ligeledes gavnede hele Amazon-koncernen ved at give yderligere ressourcer til hele koncernen, således at koncernen skulle betragtes som én økonomisk enhed, som drog fordel af den omhandlede støtteforanstaltning.

71 I den anfægtede afgørelses afsnit 10 med overskriften »Tilbagesøgning« gjorde Kommissionen gældende, at idet støtteforanstaltningen var blevet tildelt hvert år, hvor LuxOpCos årlige skatteangivelse var blevet godkendt af skattemyndighederne, kunne Amazon-koncernen ikke påberåbe sig forældelsesreglerne med henblik på at modsætte sig tilbagesøgning af støtten. I 639.-645. betragtning til den anfægtede afgørelse redegjorde Kommissionen for metoden til tilbagebetaling.

II. Retsforhandlinger og parternes påstande

A. Retsforhandlingerne i sag T-816/17

72 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 14. december 2017 har Storhertugdømmet Luxembourg anlagt søgsmålet i sag T-816/17.

1. Om sammensætningen af dommerkollegiet og om spørgsmålet om, hvorvidt sagen skal pådømmes forud for andre

73 Ved afgørelse af 12. april 2018 har formanden for Rettens Syvende Afdeling besluttet, at sag T-816/17 skal pådømmes forud for andre i henhold til artikel 67, stk. 2, i Rettens procesreglement.

74 Ved processkrift indleveret til Justitskontoret den 11. maj 2018 har Storhertugdømmet Luxembourg anmodet om, at sag T-816/17 pådømmes af Rettens Syvende Afdeling i udvidet dommerkollegium.

75 I henhold til procesreglementets artikel 28, stk. 5, er sag T-816/17 blevet henvist til behandling i Syvende Udvidede Afdeling.

76 Da et medlem af Rettens Syvende Udvidede Afdeling har forfald, har Rettens præsident ved afgørelse af 21. juni 2018 udpeget Rettens vicepræsident til at supplere dommerkollegiet. Efter udnævnelsen af et medlem af dommerkollegiet den 6. oktober 2020 som dommer ved Domstolen har den dommer, der i henhold til procesreglementets artikel 8 har den laveste anciennitet, ikke deltaget i rådslagningen og afstemningen, som i overensstemmelse med procesreglementets artikel 22 har fundet sted under medvirken af de tre dommere, som har underskrevet denne dom.

2. Om interventionen

77 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 16. april 2018 har Irland anmodet om at intervenere i sag T-816/17 til støtte for Storhertugdømmet Luxembourgs påstande.

78 Ved kendelse af 29. maj 2018 har formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling taget Irlands anmodning om intervention til følge.

3. Om anmodningerne om fortrolig behandling

79 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 14. maj 2018 har Storhertugdømmet Luxembourg anmodet om fortrolig behandling i forhold til Irland af visse oplysninger, der er nævnt i stævningen, i visse af bilagene til denne og i svarskriftet.

80 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 6. juni 2018 har Storhertugdømmet Luxembourg anmodet om fortrolig behandling i forhold til Irland af en del af replikken.

81 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 13. september 2018 har Storhertugdømmet Luxembourg anmodet om fortrolig behandling i forhold til Irland af en del af duplikken.

82 Efter at Irland har fået tilladelse til at indtræde som intervenient, har det udelukkende modtaget ikke-fortrolige udgaver af de processkrifter, der er omfattet af de anmodninger om fortrolig behandling, som Storhertugdømmet Luxembourg har fremsat i forhold til Irland, og har ikke rejst indsigelse mod de nævnte anmodninger.

4. Om parternes påstande

83 Storhertugdømmet Luxembourg har nedlagt følgende påstande:

– Den anfægtede afgørelse annulleres.

– Subsidiært annulleres den anfægtede afgørelse, for så vidt som støtten herved pålægges tilbagesøgt.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

84 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Frifindelse.

– Storhertugdømmet Luxembourg tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

85 Irland har nedlagt påstand om, at den anfægtede afgørelse annulleres helt eller delvist i overensstemmelse med Storhertugdømmet Luxembourgs påstande.

B. Retsforhandlingerne i sag T-318/18

86 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 22. maj 2018 har Amazon EU Sàrl og Amazon.com (herefter under ét benævnt »Amazon«) anlagt søgsmålet i sag T-318/18.

1. Om sammensætningen af dommerkollegiet og om spørgsmålet om, hvorvidt sagen skal pådømmes forud for andre

87 Ved afgørelse af 9. juli 2018 har formanden for Rettens Syvende Afdeling besluttet, at sag T-318/18 skal pådømmes forud for andre i henhold til procesreglementets artikel 67, stk. 2.

88 På forslag fra Rettens Syvende Afdeling har Retten den 11. juli 2018 i henhold til procesreglementets artikel 28 besluttet at henvise sag T-318/18 til behandling i et udvidet dommerkollegium.

89 Da et medlem af Syvende Udvidede Afdeling har forfald, har Rettens præsident ved afgørelse af 19. juli 2018 udpeget Rettens vicepræsident til at supplere dommerkollegiet. Efter udnævnelsen af et medlem af dommerkollegiet den 6. oktober 2020 som dommer ved Domstolen har den dommer, der i henhold til procesreglementets artikel 8 har den laveste anciennitet, ikke deltaget i rådslagningen og afstemningen, som i overensstemmelse med procesreglementets artikel 22 har fundet sted under medvirken af de tre dommere, som har underskrevet denne dom.

2. Om anmodningerne om fortrolig behandling

90 Ved processkrift indleveret til Justitskontoret den 12. juli 2018 har Amazon anmodet om fortrolig behandling i forhold til offentligheden af en del af stævningen og visse bilag til denne.

3. Om parternes påstande

91 Amazon har nedlagt følgende påstande:

– Artikel 1-4 i den anfægtede afgørelse annulleres.

– Subsidiært annulleres den anfægtede afgørelses artikel 2-4.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

92 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Frifindelse.

– Amazon tilpligtes at betale sagsomkostningerne i sag T-318/18.

C. Foreningen af sagerne og retsforhandlingernes mundtlige del

93 Ved processkrifter indleveret til Rettens Justitskontor den 7. august 2018 og den 25. april 2019 har Storhertugdømmet Luxembourg anmodet om, at sag T-816/17 og sag T-318/18 forenes med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del og med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes.

94 Ved processkrifter indleveret til Justitskontoret den 10. august 2018 og den 21. maj 2019 har Amazon anmodet om, at sag T-816/17 og sag T-318/18 forenes med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del og med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes.

95 Ved afgørelse af 14. september 2018 har formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling besluttet ikke at forene sag T-816/17 og sag T-318/18 på dette trin af sagens behandling.

96 Ved kendelse af 3. oktober 2019 har formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling besluttet at forene sag T-816/17 og sag T-318/18 med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del.

97 På forslag fra den refererende dommer har Retten besluttet at indlede retsforhandlingernes mundtlige del og har som led i foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse i henhold til procesreglementets artikel 89 anmodet parterne om at besvare en række skriftlige spørgsmål. Parterne har efterkommet denne foranstaltning med henblik på sagens tilrettelæggelse inden for den fastsatte frist.

98 Parterne har afgivet indlæg og besvaret Rettens mundtlige spørgsmål i retsmødet den 5. og den 6. marts 2020. I retsmødet er parterne endvidere blevet hørt vedrørende en eventuel forening af sag T-816/17 og sag T-318/18 med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes, hvilket er blevet optaget i Rettens protokollat for retsmødet. Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon samt Irland har oplyst, at de ikke har indsigelser mod en sådan forening. Kommissionen har præciseret, at den ikke er positivt indstillet over for en eventuel forening af sagerne med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes.

III. Retlige bemærkninger

99 Der er i søgsmålene i sag T-816/17 og sag T-318/18 nedlagt påstand om annullation af den anfægtede afgørelse, idet den kvalificerer den omhandlede forudgående skatteafgørelse og den årlige gennemførelse heraf som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og idet den kræver tilbagesøgning af de beløb, som Storhertugdømmet Luxembourg ikke inddrev fra LuxOpCo i form af selskabsskat.

A. Foreningen af sag T-816/17 og sag T-318/18 i henseende til den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes

100 Formanden for Rettens Syvende Udvidede Afdeling har i medfør af procesreglementets artikel 19, stk. 2, henvist afgørelsen om foreningen af sag T-816/17 og sag T-318/18 med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes, som henhørte under dennes beføjelser, til Rettens Syvende Udvidede Afdeling.

101 Efter at parterne er blevet hørt i retsmødet vedrørende en eventuel forening, har Retten besluttet, at sag T-816/17 og sag T-318/18 som følge af deres forbindelse med hinanden skal forenes med henblik på den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes.

B. De påberåbte anbringender og argumenter

102 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har til støtte for deres søgsmål fremført henholdsvis fem og ni anbringender, som for størstedelens vedkommende er sammenfaldende. Irland har i sit interventionsindlæg taget stilling til fire ud af fem af de af Storhertugdømmet Luxembourg fremførte anbringender. Storhertugdømmet Luxembourgs og Amazons anbringender kan i det væsentlige fremstilles som følger.

103 For det første har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon inden for rammerne af det første anbringende i sag T-816/17 og det første til det fjerde anbringende i sag T-318/18 i det væsentlige bestridt Kommissionens primære konstatering med hensyn til, hvorvidt der forelå en fordel for LuxOpCo som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

104 For det andet har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon inden for rammerne af det tredje klagepunkt i det første anbringendes andet led i sag T-816/17 og det femte anbringende i sag T-318/18 bestridt Kommissionens sekundære konstateringer vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en skattemæssig fordel for LuxOpCo som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

105 For det tredje har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon inden for rammerne af det andet anbringende i sag T-816/17 og det sjette og det syvende anbringende i sag T-318/18 bestridt Kommissionens primære og sekundære konstateringer vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede forudgående skatteafgørelse var selektiv.

106 For det fjerde har Storhertugdømmet Luxembourg inden for rammerne af det tredje anbringende i sag T-816/17 gjort gældende, at Kommissionen har tilsidesat medlemsstaternes eksklusive kompetence vedrørende direkte beskatning.

107 For det femte har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon inden for rammerne af det fjerde anbringende i sag T-816/17 og inden for rammerne af det ottende anbringende i sag T-318/18 gjort gældende, at Kommissionen har tilsidesat deres ret til forsvar.

108 For det sjette har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon inden for rammerne af det første anbringendes andet led og det første klagepunkt i det andet anbringendes andet led i sag T-816/17 og det ottende anbringende i sag T-318/18 bestridt, at OECD's retningslinjer i 2017-versionen, således som Kommissionen har anvendt disse i forbindelse med vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, er relevante i det foreliggende tilfælde.

109 For det syvende har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon inden for rammerne af det femte anbringende, som påberåbes til støtte for de subsidiære påstande i sag T-816/17, og det niende anbringende i sag T-318/18 rejst tvivl om, hvorvidt Kommissionens ræsonnement med sigte på den tilbagesøgning af støtten, som den nævnte institution har anordnet, kan tiltrædes.

110 Irland har i sit interventionsindlæg for det første påberåbt sig en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF, idet Kommissionen ikke har godtgjort, at der forelå en fordel for LuxOpCo, for det andet en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF, idet Kommissionen ikke har påvist, at foranstaltningen var selektiv, for det tredje en tilsidesættelse af artikel 4 TEU og 5 TEU, idet Kommissionen har foretaget en skjult skatteharmonisering, og, for det fjerde, en tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet, idet den anfægtede afgørelse anordner tilbagesøgning af støtten.

111 Med henblik på at give en hensigtsmæssig besvarelse af hovedparternes anbringender og de argumenter, som Irland har fremført som led i dets interventionsindlæg, skal der indledningsvis redegøres for visse retlige spørgsmål, som er gældende for samtlige klagepunkter og anbringender, som parterne har påberåbt sig (præmis 112-129 nedenfor).

1. Indledende bemærkninger

112 Det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning på EU-rettens nuværende udviklingstrin henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten (jf. dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). Selv om medlemsstaternes indgriben på området for direkte beskatning vedrører spørgsmål, som ikke har været genstand for en harmonisering i Unionen, er den således ikke udelukket fra anvendelsesområdet for bestemmelserne om kontrol af statsstøtte (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 142).

113 Heraf følger, at Kommissionen kan kvalificere en skattemæssig foranstaltning som statsstøtte, for så vidt som betingelserne for en sådan kvalificering er opfyldt (jf. i denne retning dom af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen, sag 173/73, EU:C:1974:71, præmis 28, og af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 81). Medlemsstaterne skal nemlig udøve deres kompetence i skatteanliggender i overensstemmelse med EU-retten (dom af 3.6.2010, Kommissionen mod Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, præmis 37). De skal følgelig i denne forbindelse afstå fra at træffe enhver form for foranstaltninger, som kan udgøre statsstøtte, der er uforenelig med det indre marked (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 143).

a) Fastlæggelsen af betingelserne for anvendelse af artikel 107, stk. 1, TEUF i forbindelse med de nationale skatteforanstaltninger

114 En foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de berettigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14; jf. ligeledes dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis, og af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 145 og den deri nævnte retspraksis).

115 Hvad angår skatteforanstaltninger kan selve tilstedeværelsen af en fordel kun godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes »normal« (dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56). En sådan foranstaltning giver følgelig den begunstigede en økonomisk fordel, eftersom den letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 22, og af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 146).

116 For at fastslå, om der foreligger en skattefordel, skal den begunstigedes situation, der følger af anvendelsen af den pågældende foranstaltning, følgelig sammenlignes med den pågældendes situation uden denne foranstaltning (jf. i denne retning dom af 26.4.2018, Cellnex Telecom og Telecom Castilla-La Mancha mod Kommissionen, C-91/17 P og C-92/17 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:284, præmis 114) og under anvendelse af de normale skatteregler (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 147).

117 I forbindelse med fastlæggelsen af den skattemæssige situation for et integreret selskab, som er en del af en virksomhedskoncern, bemærkes først, at priserne for dets koncerninterne transaktioner ikke er fastsat på markedsvilkår. Disse priser aftales mellem selskaber, der tilhører den samme koncern, og de er derfor ikke styret af markedskræfterne (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 148).

118 Når den nationale skattelovgivning ikke sondrer mellem integrerede og uafhængige virksomheder med henblik på selskabsskat, tilsigter denne lovgivning at beskatte en integreret virksomheds fortjeneste af dens økonomiske aktivitet, som om det var fortjeneste som resultat af transaktioner udført til markedspris. Under disse omstændigheder må det konstateres, at når Kommissionen inden for rammerne af sin kompetence i medfør af artikel 107, stk. 1, TEUF undersøger en skatteforanstaltning til fordel for en integreret virksomhed, kan den sammenligne denne integrerede virksomheds skattebyrde som følge af anvendelsen af den nævnte skatteforanstaltning med den skattebyrde, der følger af anvendelsen af den nationale lovgivnings normale skatteregler, for en virksomhed, der befinder sig i en tilsvarende faktisk situation og driver virksomhed på markedsvilkår (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 149).

119 Disse konklusioner understøttes i øvrigt af dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), der vedrørte den belgiske skattelovgivning, som foreskrev, at integrerede selskaber og uafhængige selskaber skulle behandles på de samme vilkår. I denne doms præmis 95 anerkendte Domstolen således, at det var nødvendigt at foretage en sammenligning af en særlig støtteordning med den »almindelige skatteordning på grundlag af forskellen mellem indtægter og udgifter for en virksomhed, der udøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår« (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 150).

120 Selv om de nationale myndigheder med den skattemæssige foranstaltning til fordel for et integreret selskab har godkendt et vist prisniveau for en koncernintern transaktion, giver artikel 107, stk. 1, TEUF i denne forbindelse Kommissionen mulighed for at kontrollere, om dette prisniveau svarer til det niveau, som ville have været anvendt på markedsvilkår, med henblik på at efterprøve, om det medfører en lettelse af de byrder, som normalt belaster den pågældende virksomheds budget, og således giver den en fordel i den nævnte artikels forstand.

121 Det skal i øvrigt præciseres, at når Kommissionen gør brug af armslængdeprincippet til at kontrollere, om et integreret selskabs skattepligtige fortjeneste ved anvendelsen af en skatteforanstaltning svarer til en pålidelig estimering af en skattepligtig fortjeneste på markedsvilkår, kan den kun fastslå forekomsten af en fordel efter artikel 107, stk. 1, TEUF, såfremt forskellen mellem de to sammenligningsfaktorer går ud over den usikkerhed, som er indbygget i den metode, der anvendes til denne sammenligning (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 152).

122 Selv om Kommissionen ikke kan være formelt bundet af OECD's retningslinjer, er disse retningslinjer ikke desto mindre baseret på arbejde udført i ekspertgrupper, de afspejler den internationale konsensus om afregningspriser, og de tillægges derfor en vis praktisk betydning i fortolkningen af spørgsmål vedrørende afregningspriser (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 155).

123 Det skal i denne forbindelse præciseres, at selv om Kommissionen opdager en metodologisk fejl i den undersøgte skatteforanstaltning, kan det ikke konkluderes, at den manglende overholdelse af forskrifter med hensyn til metode nødvendigvis i sig selv fører til nedsættelse af skattebyrden. Kommissionen skal også godtgøre, at de metodologiske fejl, den identificerede i den pågældende forudgående skatteafgørelse, ikke giver mulighed for at føre til en pålidelig estimering af et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og at de resulterede i en reduktion af det skattepligtige overskud i forhold til den skattebyrde, som følger af anvendelsen af den nationale lovgivnings normale skatteregler for en virksomhed, der befinder sig i en tilsvarende faktisk situation og driver virksomhed på markedsvilkår. Den omstændighed alene, at der er konstateret en metodologisk fejl, er således ikke i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre, at en skattemæssig forhåndsudtalelse gav et bestemt selskab en fordel, og følgelig fastslå, at der foreligger statsstøtte som omhandlet i artikel 107 TEUF (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 201).

124 Som Storhertugdømmet Luxembourg i det væsentlige har anført, definerer artikel 107, stk. 1, TEUF en foranstaltning vedrørende lempelse af de afgifter, der normalt påhviler en virksomhed, i kraft af dens virkninger (jf. dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 85 og den deri nævnte retspraksis). Det kan hverken formodes eller udledes af en regnefejl, der er uden indvirkning på resultatet, at der foreligger statsstøtte.

b) Bevisbyrden

125 Det bemærkes, at det i forbindelse med kontrol af statsstøtte principielt tilkommer Kommissionen i den anfægtede afgørelse at føre bevis for, at der foreligger en sådan støtte (jf. i denne retning dom af 12.9.2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies mod Kommissionen, T-68/03, EU:T:2007:253, præmis 34, og af 25.6.2015, SACE og Sace BT mod Kommissionen, T-305/13, EU:T:2015:435, præmis 95). I denne forbindelse er Kommissionen forpligtet til at gennemføre en undersøgelsesprocedure vedrørende de omhandlede foranstaltninger upartisk og omhyggeligt, således at den ved vedtagelsen af den endelige afgørelse, der fastslår tilstedeværelsen af og i givet fald støttens uforenelighed eller ulovlighed, råder over så væsentlige og pålidelige elementer som muligt (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 194; jf. ligeledes i denne retning dom af 2.9.2010, Kommissionen mod Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, præmis 90, og af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 63).

126 Det følger heraf, at det påhvilede Kommissionen i den anfægtede afgørelse at godtgøre, at betingelserne for tilstedeværelsen af statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF var opfyldt. Det skal i denne forbindelse fastslås, at selv om medlemsstaten råder over et skøn med hensyn til godkendelsen af koncerninterne afregningspriser, kan denne skønsbeføjelse dog ikke indebære, at Kommissionen berøves sin beføjelse til at kontrollere, at de pågældende afregningspriser ikke indebærer en selektiv fordel efter artikel 107, stk. 1, TEUF. I denne sammenhæng skal Kommissionen tage hensyn til den omstændighed, at armslængdeprincippet giver den mulighed for at kontrollere, om en koncernintern afregningspris, som er godkendt af en

medlemsstat, svarer til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat, og om den afvigelse, der eventuelt konstateres som led i denne undersøgelse, ikke går ud over den usikkerhed, der er indbygget i den metode, som anvendes til denne sammenligning (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 196).

c) Omfanget af den efterprøvelse, som Retten skal foretage

127 Hvad angår omfanget af den efterprøvelse, som Retten skal foretage i den foreliggende sag, bemærkes, således som det fremgår af artikel 263 TEUF, at genstanden for annullationssøgsmålet er legalitetskontrollen med de retsakter, som vedtages af de EU-institutioner, der er opregnet heri. Undersøgelsen af anbringender, der er rejst i forbindelse med et sådant søgsmål, har således hverken til formål eller følge at træde i stedet for en fuldstændig undersøgelse af sagen under en administrativ procedure (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 197; jf. ligeledes i denne retning dom af 2.9.2010, Kommissionen mod Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, præmis 84).

128 For så vidt angår statsstøtte skal der henvises til, at begrebet statsstøtte efter definitionen i EUF-traktaten har retlig karakter og skal fortolkes på grundlag af objektive elementer. Af denne grund skal Unionens retsinstanser principielt under hensyntagen såvel til de konkrete omstændigheder i den sag, der verserer for dem, som til, at Kommissionens vurderinger er af teknisk eller kompleks karakter, gennemføre en fuldstændig efterprøvelse af, om en foranstaltning henhører under artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 4.9.2014, SNCM og Frankrig mod Corsica Ferries France, C-533/12 P og C-536/12 P, EU:C:2014:2142, præmis 15, af 30.11.2016, Kommissionen mod Frankrig og Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, præmis 87, og af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 198).

129 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt en metode til fastsættelse af et integreret selskabs koncerninterne afregningspris er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, skal det fremhæves – som allerede anført ovenfor – at Kommissionen, når den anvender dette værktøj i forbindelse med sin vurdering efter artikel 107, stk. 1, TEUF, skal tage hensyn til dets karakter af en estimering. Formålet med Rettens kontrol er således at efterprøve, om de fejl, der er identificeret i den anfægtede afgørelse, og som Kommissionen lagde til grund for at fastslå, at der forelå en fordel, går ud over den usikkerhed, der er indbygget i en metode, som skal anvendes til opnå en pålidelig estimering af et markedsbaseret resultat (dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 199).

2. Om de anbringender og argumenter, hvormed det tilsigtes at bestride den primære konstatering af fordelen

130 Som anført i præmis 103 ovenfor har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon med det første anbringendes andet led i sag T-816/17 og det første til det fjerde anbringende i sag T-318/18 gjort gældende, at Kommissionen tilsidesatte artikel 107, stk. 1, TEUF, da den inden for rammerne af den primære konstatering af fordelen i den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1 (409.-561. betragtning til den anfægtede afgørelse) fastslog, at der forelå en fordel for LuxOpCo. Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har med disse anbringender og argumenter nærmere bestemt tilsigtet at bestride Kommissionens ræsonnement i 394., 395. og 401.-579. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter gennemførelsen af den omhandlede forudgående skatteafgørelse i den relevante periode førte til en nedsættelse af LuxOpCos

vederlag og dermed af selskabets skattebyrde i forhold til det vederlag, som det burde have modtaget, hvis den nævnte skatteafgørelse ikke var blevet udstedt, dvs. hvis det var blevet behandlet som ethvert andet skattepligtigt selskab i en sammenlignelig situation. Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon tilsigter med de argumenter, som disse parter har fremført vedrørende den primære konstatering af fordelen, bl.a. at anfægte Kommissionens konstatering, hvorefter LuxSCS burde have været anset for den part, der skulle testes i forbindelse med anvendelsen af TNMM. De nævnte parter tilsigter ligeledes at rejse tvivl om, hvorvidt Kommissionens anvendelse af TNMM på LuxOpCo var korrekt.

131 Som anført i præmis 110 ovenfor har Irland i sit interventionsindlæg argumenteret til støtte for Storhertugdømmet Luxembourgs første anbringende.

132 Irland har i denne forbindelse taget stilling til en række retlige spørgsmål, som fortolkningen af begrebet »armslængdeprincip«, således som Kommissionen har anvendt dette i den foreliggende sag og i visse nyere sager om statsstøtte på skatteområdet, har rejst. Irland har navnlig gjort gældende, at praksis fra Unionens retsinstanser, nærmere bestemt dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), »ikke har fastslået, at medlemsstaterne er forpligtet til at anvende [armslængdeprincippet]«. Ifølge denne medlemsstat giver den nævnte retspraksis heller ikke grundlag for den forpligtelse, som Luxembourg er blevet pålagt, til at anvende armslængdeprincippet (i den version, som Kommissionen har forfægtet) i national luxembourgsk ret. Endelig har Irland gjort gældende, at Domstolen i dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), ikke fastlagde et armslængdeprincip, der var særegent for EU-retten, uafhængigt af, hvad der er fastsat i national ret.

a) Formaliteten med hensyn til visse af Irlands argumenter vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en fordel

133 Kommissionen har gjort gældende, at de argumenter, som Irland har fremført til støtte for Storhertugdømmet Luxembourgs første anbringende, ikke kan antages til realitetsbehandling. Kommissionen er nemlig af den opfattelse, at Irlands argumenter tilsigter at gøre gældende, at Kommissionen anlagde en fejlagtig fortolkning af begrebet fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, idet den anvendte et uhensigtsmæssigt kriterium, nærmere bestemt et »sui generis« armslængdeprincip, hvorimod Storhertugdømmet Luxembourg med sit første anbringende i realiteten nærmere bestemt har anført, at Kommissionen har foretaget en urigtig anvendelse af armslængdeprincippet.

134 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at artikel 40, stk. 3, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol og artikel 142, stk. 3, og artikel 145, stk. 2, litra b), i Rettens procesreglement ganske vist ikke er til hinder for, at en intervenient fremfører nye eller andre argumenter end den part, til støtte for hvem han indtræder i sagen, idet enhver anden fortolkning vil indebære, at interventionen begrænses til en gentagelse af de i stævningen fremførte argumenter, men det kan ikke antages, at disse bestemmelser giver intervenienten mulighed for at ændre eller fordreje sagens rammer som fastlagt i stævningen ved at fremføre nye anbringender (jf. dom af 20.9.2019, Le Port de Bruxelles og Région de Bruxelles-Capitale mod Kommissionen, T-674/17, ikke trykt i Sml., EU:T:2019:651, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

135 Med andre ord giver disse bestemmelser intervenienten ret til ikke alene at fremsætte selvstændige argumenter, men også selvstændige anbringender, når blot de støtter en af hovedsagens parters påstande, og så længe disse ikke adskiller sig fuldstændig fra tvistens

grundlæggende indhold, således som det er etableret mellem sagsøgeren og den sagsøgte, hvilket ville ændre sagens rammer (jf. dom af 20.9.2019, Le Port de Bruxelles og Région de Bruxelles-Capitale mod Kommissionen, T-674/17, ikke trykt i Sml., EU:T:2019:651, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

136 Det skal i den foreliggende sag konstateres, at Irland med sine argumenter nærmere bestemt tager sigte på det retsgrundlag, som Kommissionen har henvist til vedrørende den forpligtelse, som Storhertugdømmet Luxembourg er blevet pålagt til at anvende armslængdeprincippet. Irland har således rejst tvivl om retskilderne med hensyn til dette princip, således som Kommissionen har anvendt det i den anfægtede afgørelse. Desuden vedrører Irlands argumenter fortolkningen af dette princips indhold og ikke dets anvendelse gennem en metode til fastsættelse af afregningspriser.

137 Det er imidlertid ubestridt, at armslængdeprincippet, således som det finder anvendelse i den foreliggende sag, kan udledes af LIR's artikel 164, stk. 3. Dette forhold fremgår bl.a. af 241. betragtning til den anfægtede afgørelse, og parterne har ikke rejst tvivl om denne konklusion. Storhertugdømmet Luxembourgs første anbringende vedrører hverken spørgsmålet om, hvilken retskilde der er lagt til grund for det nævnte princip, eller spørgsmål om fortolkningen af dette princip. Storhertugdømmet Luxembourg har med sit første anbringende de facto gjort gældende, at Kommissionen angiveligt begik fejl ved anvendelsen af visse metoder til fastsættelse af afregningspriser i forbindelse med sin argumentation om, at der forelå en fordel, vel vidende, at disse metoder i sidste ende gør det muligt at fastslå, hvorvidt en royaltybetaling svarer til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

138 Det følger heraf, at de argumenter, som Irland har fremført til støtte for Storhertugdømmet Luxembourgs første anbringende, ikke har noget at gøre med de betragtninger, der ligger til grund for Irlands første anbringende. De må af denne grund afvises.

b) Hvorvidt Storhertugdømmet Luxembourgs og Amazons anbringender og argumenter vedrørende den primære konstatering af fordelen kan tiltrædes

139 Som supplement til de forhold, der er redegjort for i præmis 130 ovenfor, bemærkes, at Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon inden for rammerne af det første anbringendes første led i sag T-816/17 og det første anbringende i sag T-318/18 har rejst tvivl om, hvorvidt Kommissionens afvisning med hensyn til at anvende CUP-metoden i forbindelse med en efterfølgende analyse baseret på sammenlignelige aftaler, som Amazon.com havde fremlagt for Kommissionen, var begrundet.

140 Inden for rammerne af det første og det andet klagepunkt i det første anbringendes andet led i sag T-816/17 og det andet anbringende i sag T-318/18 har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon gjort gældende dels, at den funktionelle analyse, som Kommissionen foretog i forbindelse med anvendelsen af TNMM, er fejlagtig, for så vidt som den konkluderede, at LuxSCS var den mindst komplekse del, dels, at Kommissionens anvendelse af TNMM var støttet på forkerte metodologiske valg.

141 Inden for rammerne af det første anbringendes andet led i sag T-816/17 og det tredje anbringende i sag T-318/18 har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon gjort gældende, at Kommissionen i sin hovedanalyse foretog en vilkårlig og partisk udvælgelse blandt vidneudsagnene fra den procedure fra De Forenede Stater, der er nævnt i præmis 14 ovenfor.

142 Inden for rammerne af det første anbringendes tredje led i sag T-816/17 samt det andet anbringendes sjette led og det fjerde anbringende i sag T-318/18 har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon anført, at det resultat, som Kommissionen nåede frem til i den anfægtede afgørelse, adskiller sig fra en pålidelig estimering af et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

143 Storhertugdømmet Luxembourgs og Amazons argumenter mod den primære konstatering af fordelen har således i det væsentlige til formål at anfægte dels den omstændighed, at Kommissionen afviste at anvende CUP-metoden, dels den anvendelse af TNMM, som Kommissionen foretog.

144 Hvad angår de argumenter, der tilsigter at anfægte den omstændighed, at Kommissionen afviste at anvende CUP-metoden, bemærkes, at det er ubestridt, at denne metode ikke blev bragt i anvendelse i den omhandlede forudgående skatteafgørelse. Selv om denne metode blev undersøgt i den rapport om afregningspriser fra 2003, som blev fremlagt for skattemyndighederne til støtte for anmodningen om en forudgående skatteafgørelse, blev den nemlig ikke medtaget i den skrivelse af 23. oktober 2003, hvorved Amazon anmodede om at få godkendt beregningsmetoden vedrørende royaltybetalingen (jf. præmis 9 ovenfor). Som det fremgår af navnlig 542. betragtning til den anfægtede afgørelse, støttede Kommissionen sig i den analyse, som skulle godtgøre, at der forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, udelukkende på TNMM. Kommissionens vurderinger med henblik på at udelukke anvendelsen af CUP-metoden (521.-538. betragtning til den anfægtede afgørelse) kan derimod ikke godtgøre, at den første betingelse i artikel 107, stk. 1, TEUF er opfyldt. Henset til den omstændighed, at det påhviler Kommissionen at godtgøre, at der foreligger en fordel (jf. præmis 125 og 126 ovenfor), og i betragtning af det forhold, at Kommissionens vurderinger med henblik på at udelukke anvendelsen af CUP-metoden ikke tilsigter at godtgøre dette, er det ufornødent at behandle sagsøgernes argumenter og anbringender vedrørende CUP-metoden.

145 Hvad angår de argumenter, der tilsigter at bestride, at Kommissionens vurderinger med hensyn til den anvendelse af TNMM, som den nævnte institution foretog (jf. præmis 146-297 nedenfor), kan tiltrædes, skal det for det første præciseres, hvilken version af OECD's retningslinjer for afregningspriser (jf. præmis 146-155 nedenfor) der er den relevante. For det andet skal det efterprøves, hvorvidt Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon med rette har gjort gældende, at Kommissionen i forbindelse med anvendelsen af TNMM i den anfægtede afgørelse begik fejl, der afkræftede dens primære konstatering med hensyn til fordelen (jf. præmis 156-297 nedenfor).

1) Om den tidsmæssige relevans af visse af OECD's retningslinjer, som Kommissionen gjorde brug af med henblik på anvendelsen af TNMM

146 For at godtgøre, at der forelå en fordel, anvendte Kommissionen i den anfægtede afgørelses afsnit 9.2 en række af OECD's retningslinjer for afregningspriser i forskellige versioner heraf.

147 Inden for rammerne af det første klagepunkt i det andet anbringendes andet led har Storhertugdømmet Luxembourg nærmere bestemt gjort gældende, at den økonomiske kontekst og de lovgivningsmæssige rammer, der var gældende i 2003, skal tages i betragtning i det foreliggende tilfælde. Uafhængigt af den omstændighed, at OECD's retningslinjer på tidspunktet for vedtagelsen af den omhandlede forudgående skatteafgørelse i 2003 såvel som på tidspunktet for den seneste forlængelse heraf i 2010 alene udgjorde vejledende retningslinjer for de luxembourgske myndigheder og ikke havde bindende virkning for disse, var de eneste OECD-retningslinjer, der var til rådighed på tidspunktet for vedtagelsen af den forudgående

skatteafgørelse, OECD's retningslinjer i 1995-versionen. I den anfægtede afgørelse henviste Kommissionen ikke desto mindre til OECD's retningslinjer i versionerne fra 2010 og 2017, hvilket svarer til en uhensigtsmæssig anvendelse ratione temporis af referencerammen, idet denne skal fastlægges på grundlag af de faktiske omstændigheder og de prisberegningsmetoder, der forelå på tidspunktet for vedtagelsen af de omhandlede foranstaltninger.

148 Amazon har endvidere anført, at OECD's retningslinjer i versionerne fra 2010 og 2017 medførte flere væsentlige ændringer i forhold til 1995-versionen, såsom indførelsen af metoden til analyse af funktionerne »Udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse og udnyttelse« (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation, herefter »DEMPE«-funktionerne). Amazon har særligt bestridt relevansen af Kommissionens anvendelse af denne metode, for så vidt som den først fremkom efter tidspunktet for vedtagelsen af den omhandlede forudgående skatteafgørelse, dvs. i 2017-versionen af OECD's retningslinjer.

149 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

150 Den har for det første anført, at den anfægtede afgørelse ikke anvender OECD's retningslinjer, som om de udgjorde bindende normer, men som om der var tale om et værktøj til at anvende det kriterium, som Domstolen opstillede i præmis 95 i dom af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416). Ifølge Kommissionen har den luxembourgske skatteadministration – i modsætning til, hvad Storhertugdømmet Luxembourg synes at have fremført – regelmæssigt støttet sig på disse retningslinjer ved fortolkningen af armslængdeprincippet, således at OECD's principper fortsat er relevante i det foreliggende tilfælde.

151 Kommissionen har dernæst anført, at samtlige konstateringer i den anfægtede afgørelse bygger på OECD's retningslinjer i 1995-versionen, og at henvisningerne til OECD's retningslinjer i 2010- og 2017-versionerne kun er anført, når disse senere versioner belyser retningslinjerne i 1995-versionen uden imidlertid at ændre dem.

152 I det foreliggende tilfælde følger det af flere fodnoter til den anfægtede afgørelse, at Kommissionen, om end kun delvist, baserede sine vurderinger med hensyn til, hvorvidt der forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, ikke alene på OECD's retningslinjer i 1995-versionen, men ligeledes på disse retningslinjer i 2010- og 2017-versionerne. Hvad angår versionerne af OECD's retningslinjer fra 1995, 2010 og 2017 bemærkes, at disse afviger indbyrdes på flere punkter, vel at mærke i forskelligt omfang. Disse afvigelser rækker fra simple præciseringer, der ikke har indvirkning på indholdet af de tidligere versioner, til helt nye tilføjelser, dvs. anbefalinger, der ikke – heller ikke implicit – var indeholdt i de tidligere versioner. En af de helt nye tilføjelser i OECD's retningslinjer, som først fremkom i 2017-versionen, er metoden til analyse af DEMPE-funktionerne (jf. præmis 148 ovenfor). I forbindelse med den primære konstatering af, at der forelå en økonomisk fordel, fokuserede Kommissionen navnlig på denne analysemetode.

153 Det skal i denne forbindelse bemærkes, således som det fremgår af artikel 1 og – implicit – af bl.a. 394. og 620. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den omhandlede foranstaltning som konstateret af Kommissionen er den omhandlede forudgående skatteafgørelse og den efterfølgende godtagelse af LuxOpCos årlige selskabsskatteangivelser baseret på denne skatteafgørelse. I den relevante periode foretog LuxOpCo sine skatteangivelser på grundlag af den beregningsmetode, som var blevet godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, og denne skatteafgørelse blev forlænget i 2006 og 2010.

154 Henset til disse forhold må det fastslås, at Kommissionen kunne støtte sine vurderinger med hensyn til, hvorvidt der forelå en fordel, på de retningslinjer – der i øvrigt kun er et ikke-bindende værktøj – som fremgik af OECD's retningslinjer i 1995-versionen. For så vidt som Kommissionen støttede sig på OECD's retningslinjer i 2010-versionen, er denne version derimod ikke relevant, medmindre der er tale om en nyttig præcisering uden yderligere tilføjelser af de retningslinjer, der tidligere var udstukket i 1995. OECD's retningslinjer i 2017-versionen er desuden ikke relevante i den foreliggende sag, eftersom de blev offentliggjort efter den relevante periode, og for så vidt som anbefalingerne heri i vidt omfang er ændret i forhold til retningslinjerne fra 1995.

155 Hvad navnlig angår metoden til analyse af DEMPE-funktionerne kan denne ikke anses for relevant i tidsmæssig henseende i den foreliggende sag, da den udgør et værktøj, som først er blevet udarbejdet i OECD's retningslinjer i 2017-versionen.

2) Om de fejl, som Kommissionen angiveligt begik ved anvendelsen af TNMM i den anfægtede afgørelse

156 Som anført i præmis 9 ovenfor har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon anfægtet en række af Kommissionens vurderinger vedrørende anvendelsen af TNMM i forbindelse med den primære konstatering af fordelen.

157 TNMM er som tidligere nævnt en indirekte metode til fastsættelse af afregningspriser. Som beskrevet i punkt 3.26 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen består denne metode i ud fra et passende grundlag at fastsætte den nettoavance, som en skattepligtig opnår i forbindelse med en kontrolleret transaktion eller i forbindelse med kontrollerede transaktioner, der er tæt forbundne eller løbende. Med henblik på at fastlægge dette passende grundlag bør der vælges en avanceniveauindikator, såsom omkostninger, salg eller aktiver. Indikatoren for den nettoavance, som den skattepligtige har opnået i forbindelse med en kontrolleret transaktion skal fastlægges med hensyn til indikatoren for den nettoavance, som samme skattepligtige eller en uafhængig virksomhed opnår i forbindelse med sammenlignelige transaktioner på det frie marked.

158 Som det fremgår af punkt 3.26 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen, indebærer TNMM, at der identificeres en part i transaktionen, for hvilken der testes en avanceniveauindikator, f.eks. en opskrivning af omkostningerne. Denne part betegnes som »den part, der skal testes«. Der er tale om den part, hvis såkaldte »armslængdeopskrivning« skal fastlægges. Som en tommelfingerregel er den part, der skal testes, den part, hvorpå der på den mest pålidelige måde kan anvendes en metode til fastsættelse af afregningspriser, og for hvilken der kan findes de mest pålidelige sammenligningsfaktorer.

159 Valget af den part, der skal testes, sker på grundlag af en funktionel analyse af parterne i den koncerninterne transaktion. Ifølge punkt 3.43 i OECD's retningslinjer for afregningspriser i 1995-versionen vil den part, der skal testes, oftest være den part, for hvilken den funktionelle analyse er den mindst komplekse. Ifølge en forståelse, der allerede forelå på det tidspunkt, hvor retningslinjerne af 1995 fandt anvendelse, indebærer den funktionelle analyse som regel en undersøgelse af de funktioner, som en enhed udøver, de aktiver, som den besidder, og de risici, som den har påtaget sig.

160 Det bemærkes desuden, at TNMM betragtes som en velegnet metode til at teste armslængdevederlaget for den part, som ikke yder unikke eller værdifulde bidrag i forbindelse med den transaktion, der er genstand for afregningsprisanalysen.

161 I det foreliggende tilfælde har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon ikke anfægtet Kommissionens valg af TNMM som sådan. De har derimod alene bestridt den omstændighed, at Kommissionens anvendelse af denne metode var korrekt. Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har anfægtet for det første den funktionelle analyse, som Kommissionen foretog, og valget af LuxSCS som den part, der skulle testes med henblik på anvendelsen af TNMM, for det andet beregningen af LuxSCS' vederlag, dvs. valget af den avanceniveauindikator og den opskrivningssats, som Kommissionen lagde til grund ved anvendelsen af TNMM, og for det tredje pålideligheden af det opnåede resultat.

i) Den funktionelle analyse og Kommissionens valg af LuxSCS som den part, der skulle testes

162 409.-561. betragtning til den anfægtede afgørelse, dvs. de betragtninger, der vedrører den primære konstatering af fordelen, har i det væsentlige til formål at godtgøre, at de luxembourgske skattemyndigheder i det foreliggende tilfælde burde have anvendt TNMM og have valgt LuxSCS som den part, der skulle testes, eftersom dette selskab i lyset af den funktionelle analyse, som Kommissionen foretog, var den »mindst komplekse« part. Det fremgår ligeledes af disse betragtninger, at hvis de luxembourgske skattemyndigheder havde anvendt TNMM med LuxSCS som den part, der skulle testes, ville LuxOpCos vederlag ifølge Kommissionen have været højere end det vederlag, der var fastsat i henhold til den omhandlede forudgående skatteafgørelse. Ifølge Kommissionen ville anvendelsen af TNMM med valg af LuxSCS som den part, der skulle testes, følgelig have resulteret i et lavere licensgebyr til LuxSCS og dermed til et højere vederlag til LuxOpCo.

163 Inden for rammerne af det første anbringendes andet led i sag T-816/17 og det andet anbringende i sag T-318/18 har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon anfægtet Kommissionens funktionelle analyse. De har bl.a. gjort gældende, at Kommissionen nedtonede LuxSCS' funktioner samt de aktiver, som dette selskab mobiliserede, og de risici, som det påtog sig. Nævnte parter er af den opfattelse, at LuxSCS var indehaver af de immaterielle aktiver og udførte unikke og værdifulde funktioner og derfor ikke kunne vælges som den enhed, der skulle testes med henblik på Kommissionens anvendelse af TNMM.

164 Det skal i denne sammenhæng fremhæves, at Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon med deres argumentation vedrørende den primære konstatering af fordelen ikke har rejst tvivl om, hvorvidt Kommissionens valg af TNMM som den metode, der var egnet til at fastlægge, hvorvidt licensgebyret overholdt armslængdeprincippet, var begrundet. Når Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har rejst tvivl om Kommissionens vurderinger for så vidt angår den funktionelle analyse af LuxSCS, som fremgår af den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1.1, tilsigter de således nærmere bestemt at bestride Kommissionens argument om, at de luxembourgske skattemyndigheder skulle have anset LuxSCS for den »mindst komplekse« part og dermed den part, der skulle testes i forbindelse med anvendelsen af TNMM.

165 For at besvare de af Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon anførte argumenter, hvorefter Kommissionen ikke med rette kunne konkludere, at de luxembourgske skattemyndigheder burde have anvendt TNMM med LuxSCS som den part, der skulle testes, er det ikke nødvendigt at efterprøve, hvorvidt den funktionelle analyse af LuxOpCo er begrundet. For så vidt som Kommissionen søgte at anvende TNMM med LuxSCS som den part, der skulle testes, er det derimod tilstrækkeligt at efterprøve, hvorvidt den funktionelle analyse af LuxSCS, således som denne analyse fremgår af den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1.1, er begrundet, og hvorvidt det under hensyntagen til denne analyse var muligt at anvende TNMM på LuxSCS på en tilstrækkeligt pålidelig måde.

166 Det skal i denne forbindelse indledningsvis bemærkes, at det fremgår af punkt 3.43 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen, at den part, som TNMM anvendes på, »bør være den virksomhed, for hvilken der kan fastlægges pålidelige oplysninger om de nærmest sammenlignelige transaktioner«, at dette »ofte indebærer et valg af den forbundne virksomhed, der er den mindst komplekse af de virksomheder, der er berørt af transaktionen, og som ikke besidder unikke og værdifulde immaterielle aktiver«, og at »valget [under alle omstændigheder] kan være begrænset af manglen på tilgængelige oplysninger«. Det fremgår med andre ord af dette punkt, at selv om den enhed, for hvilken der foreligger flest pålidelige oplysninger til identifikation af sammenlignelighedsfaktorer, som hovedregel ofte er den »mindst komplekse« enhed, er målet med anvendelsen af TNMM ikke nødvendigvis at lade denne anvendelse afhænge af identifikationen af den »mindst komplekse« enhed. Det væsentlige ved anvendelsen af denne metode er derimod at have identificeret dels den part, for hvilken der kan findes de mest pålidelige oplysninger, dels spørgsmålet om, hvorvidt TNMM kan anvendes på denne part på en pålidelig måde.

167 Som følge af det i præmis 166 ovenfor anførte, og således som det fremgår af navnlig punkt 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 og 3.43 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen, forudsætter anvendelsen af TNMM nødvendigvis, at der kan findes pålidelige oplysninger til sammenligningen med den part, der skal testes. Alle vurderingerne med hensyn til den funktionelle analyse, undersøgelsen af funktionerne, overvejelserne vedrørende aktiverne og de påtagne risici samt alle betragtningerne med hensyn til de anvendte aktivers »unikke og værdifulde« karakter, er således alene kriterier, der skal tages i betragtning ved valget af den part, der skal testes, med henblik på at sikre, et der opnås et pålideligt resultat.

168 Det er i lyset af disse betragtninger, at klagepunkterne til anfægtelse af Kommissionens funktionelle analyse af LuxSCS og dens konklusion om, at denne enhed burde være den enhed, der skulle testes, skal undersøges.

169 Det bemærkes i denne forbindelse, at Kommissionen i den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1.1.1 (419.-429. betragtning til denne afgørelse) beskrev de funktioner, som LuxSCS udførte i forbindelse med den kontrollerede transaktion.

170 Som sammenfattet i 418. betragtning til den anfægtede afgørelse, er Kommissionens analyse i det væsentlige støttet på følgende tre hovedargumenter. Indledningsvis fandt Kommissionen, at LuxSCS ikke havde udført »aktive« funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen, forvaltningen eller udnyttelsen af de immaterielle aktiver, at selskabet ikke have beføjelse hertil som følge af den eksklusive licens, der var tildelt LuxOpCo, og at det heller ikke havde kapacitet hertil. Dernæst anførte Kommissionen, at LuxSCS efter dens opfattelse ikke havde anvendt aktiver knyttet til disse immaterielle aktiver, men alene havde været passiv ejer af disse aktiver og af en licens hertil i henhold til CSA. Endelig noterede den, at LuxSCS hverken havde påtaget sig eller kontrolleret de risici, der var forbundet med disse aktiviteter, og heller ikke havde haft den operationelle og finansielle kapacitet hertil.

171 I 429. betragtning til den anfægtede afgørelse konkluderede Kommissionen, at de eneste funktioner, der faktisk kunne siges at være blevet udført af LuxSCS, i den relevante periode var de funktioner, der vedrørte opretholdelse af den »juridiske ejendomsret« til de immaterielle aktiver, selv om de også blev udført under LuxOpCos kontrol. Som det fremgår af 418. og 430. betragtning til den anfægtede afgørelse, begrænsede LuxSCS sig de facto til at forvalte de immaterielle aktiver »på en passiv måde«.

172 Dernæst bemærkede Kommissionen i den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1.1.2 med overskriften »Aktiver anvendt af LuxSCS«, og særligt i 430. betragtning til denne afgørelse, på ny, at LuxSCS kun var den passive ejer af de immaterielle aktiver. I 431. betragtning til den anfægtede afgørelse bestred Kommissionen, at LuxSCS havde anvendt de immaterielle aktiver ved at licensere dem til LuxOpCo. I 432. betragtning til den anfægtede afgørelse gentog Kommissionen sin opfattelse, hvorefter LuxSCS under alle omstændigheder ikke var i stand til faktisk at anvende de immaterielle aktiver.

173 Endelig analyserede Kommissionen i den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1.1.3 (436.-446. betragtning til denne afgørelse) med overskriften »Risici, som LuxSCS har påtaget sig« de risici, som LuxSCS havde pådraget sig, for så vidt som disse risici var relevante inden for rammerne af licensaftalen. I 446. betragtning til den nævnte afgørelse konkluderede den i denne forbindelse, at LuxSCS ikke kunne siges effektivt at have påtaget sig risiciene i forbindelse med udvikling, forbedring, forvaltning og udnyttelse af de immaterielle aktiver, og at det heller ikke havde økonomisk kapacitet til at påtage sig sådanne risici.

174 Endvidere anførte Kommissionen i den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1.4.1 med overskriften »Den testede part bør være LuxSCS« i det væsentlige, at det skulle undgås at forveksle kompleksiteten af de ejede aktiver og kompleksiteten af de funktioner, der udføres af parterne i den pågældende koncerninterne transaktion (546. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen gjorde dernæst gældende, at der ikke er noget grundlag for antagelsen om, at et associeret koncernselskab, der licenserer et immaterielt aktiv til et andet koncernselskab, udfører mere komplekse funktioner end det pågældende selskab, blot fordi det juridisk ejer et komplekst aktiv (546. betragtning til den anfægtede afgørelse). Ifølge Kommissionen burde den luxembourgske skatteadministration ikke have accepteret Amazons argument om, at alene det juridiske ejerskab over de immaterielle aktiver i sig selv udgjorde et »unikt bidrag«. Den burde derimod have krævet en funktionel analyse, der fremviste, at LuxSCS udførte »unikke og værdifulde funktioner« (547. betragtning til den anfægtede afgørelse). Endelig viser den funktionelle analyse udført i sektion 9.2.1.1 ifølge Kommissionen, at LuxSCS ikke udførte nogen »aktiv« og afgørende funktion i forbindelse med udviklingen, forbedringen, administrationen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver, selv om selskabet var den juridiske ejer af disse i den relevante periode (548. betragtning til den anfægtede afgørelse).

175 Kommissionens vurderinger med hensyn til LuxSCS' funktioner er for en stor dels vedkommende sammenfaldende med de vurderinger, der vedrører de aktiver, som LuxSCS anvendte. Det samme gør sig gældende for så vidt angår de argumenter, som Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har fremført mod disse vurderinger. Disse argumenter skal derfor undersøges samlet, og dernæst skal argumenterne vedrørende de risici, som LuxSCS påtog sig, undersøges, med henblik på at efterprøve, om det var med rette, at Kommissionen fandt, at LuxSCS skulle vælges som den enhed, der skulle testes.

– *Om LuxSCS' funktioner og aktiver*

176 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har bestridt Kommissionens konstateringer vedrørende LuxSCS' funktioner. Hvad derimod angår LuxSCS' immaterielle aktiver er de enige i den antagelse, at sidstnævnte aktiver var »unikke og værdifulde«, uden at de imidlertid har defineret disse begreber.

177 For det første har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon foreholdt Kommissionen, at den ikke tog hensyn til den omstændighed, at det i OECD's retningslinjer i 1995-versionen var fastsat, at den part, der er indehaver af de immaterielle aktiver, almindeligvis ikke skal være den testede part med henblik på anvendelsen af TNMM. Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har i denne henseende fremhævet den omstændighed, at LuxSCS var indehaver af immaterielle aktiver, som var unikke og værdifulde. Den teknologi, som LuxSCS stillede til rådighed, spillede en vigtig rolle i udviklingen af Amazon-koncernens aktiviteter i Europa. Disse immaterielle aktiver var strengt nødvendige for alle Amazon-koncernens aktiviteter i Europa. Storhertugdømmet Luxembourg har desuden fremhævet, at LuxSCS ved at tildele LuxOpCo en licens vedrørende de immaterielle aktiver lod LuxOpCo drage fordel af de udviklingsaktiviteter, som ATI og A 9 gennemførte i De Forenede Stater, og tillod selskabet at udnytte disse aktiver optimalt. LuxOpCo burde derfor betale ikke alene LuxSCS vederlag for dets bidrag, men også indirekte Amazon-koncernens amerikanske enheder for deres bidrag.

178 For det andet har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon bestridt Kommissionens synspunkt, hvorefter der skal sondres mellem såkaldt »aktive« funktioner og såkaldt »passive« funktioner, og hvorefter alene sidstnævnte funktioner skal lægges til grund med henblik på den funktionelle analyse. De nævnte parter har i denne sammenhæng ligeledes foreholdt Kommissionen, at den i analysen af funktionerne ikke tog hensyn til den omstændighed, at LuxSCS stillede de immaterielle aktiver til rådighed for LuxOpCo i forbindelse med den kontrollerede transaktion. Amazon har tilføjet, at den omstændighed, at de immaterielle aktiver blev stillet til rådighed ved tildeling af en licens til LuxOpCo, udgør en udnyttelse af disse aktiver fra LuxSCS' side, således som det anbefales i punkt 6.32 i OECD's retningslinjer i 2017-versionen.

179 For det tredje har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon gjort gældende, at LuxSCS, i modsætning til, hvad Kommissionen har påberåbt sig, udførte unikke og værdifulde funktioner. I denne forbindelse har de nævnte parter bl.a. anført, at LuxSCS gennem sin deltagelse i CSA bidrog til den fortsatte udvikling af immaterielle aktiver, vel at mærke selv om selskabet ikke havde nogen ansatte. Ligeledes ifølge Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon skal bidragene fra de amerikanske enheder ATI og A 9, nærmere bestemt udvikling og vedvarende forbedringer af den intellektuelle ejendomsret, tilskrives LuxSCS eller betragtes som en del af LuxSCS' bidrag. Ifølge de nævnte parter udøvede LuxSCS således »unikke og værdifulde« funktioner, der begrundede, at selskabet blev anset for at være den mest komplekse part i transaktionen. Amazon har desuden gjort gældende, at spørgsmålet om, hvorvidt LuxSCS havde eller ikke havde kapacitet til at drive en e-handelsvirksomhed fuldt ud alene og uden at tildele en anden enhed licens vedrørende de immaterielle aktiver, er uden relevans for vurderingen af, hvorvidt selskabets funktioner er unikke.

180 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

181 Den har fremhævet den omstændighed, at LuxSCS alene forvaltede de immaterielle aktiver »på en passiv måde«, og at selskabet ikke faktisk anvendte dem. Ejendomsretten til et immaterielt aktiv, som er unikt og værdifuldt, er ikke i sig selv tilstrækkelig til at antage, at denne enhed er kompleks. I det foreliggende tilfælde er ejendomsretten heller ikke tilstrækkelig til at begrunde, at næsten alle de overskud, som LuxOpCo genererede, blev tilskrevet LuxSCS, selv om ingen af LuxOpCos aktiviteter kunne udøves uden at have adgang til de immaterielle aktiver. Efter indgåelsen af licensaftalen var LuxSCS ikke længere berettiget til at anvende aktiverne, ligesom selskabet heller ikke havde kapacitet hertil. Det var udelukkende LuxOpCo, der anvendte de immaterielle aktiver i forbindelse med sine forretningsaktiviteter. I denne sammenhæng har

Kommissionen ligeledes mindet om, at LuxSCS ikke havde nogen ansatte og ikke havde kapacitet til at udføre de funktioner, der var forbundet med udviklingen, forbedringen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver.

182 Dertil kommer, at Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon ifølge Kommissionen med urette har henvist til bidragene fra Amazon-koncernens enheder i De Forenede Stater (jf. præmis 179 ovenfor), for så vidt som disse enheder ikke er berørt af licensaftalen og handler uafhængigt af LuxSCS. Enhver funktion, som disse enheder eventuelt udførte i forbindelse med de immaterielle aktiver, den omstændighed, at Amazon.com vejledte LuxSCS eller LuxOpCo, eller endog kendetegnene ved buy-in-aftalen og CSA er således uden relevans for den funktionelle analyse af LuxSCS. De udviklingsfunktioner, som ATI og A 9 udførte, kan således ikke tilskrives LuxSCS, for så vidt som de forskellige parter i CSA handler for egen regning og risiko. Kommissionen har gjort gældende, at buy-in-aftalen og CSA under alle omstændigheder allerede fastsatte armslængdevederlaget for de funktioner, som ATI og A 9 udførte i forbindelse med de immaterielle aktiver. Enhver anden koncernintern transaktion mellem enhederne i De Forenede Stater og LuxOpCo i forbindelse med de immaterielle aktiver, som under alle omstændigheder hverken Storhertugdømmet Luxembourg eller Amazon har godtgjort eksistensen af, kan ikke begrunde overførslen af LuxOpCos residualavancer til LuxSCS.

183 Det skal i denne forbindelse for det første bemærkes, at det, som allerede anført i præmis 166 ovenfor, fremgår af punkt 3.43 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen, at »den forbundne virksomhed, som den transaktionsbestemte nettoavancemetode anvendes på, bør være den virksomhed, for hvilken der kan fastlægges pålidelige oplysninger om de nærmest sammenlignelige transaktioner«, og at dette »ofte indebærer, at den forbundne virksomhed, der er den mindst komplekse af de af transaktionen berørte virksomheder, og som ikke besidder værdifulde immaterielle aktiver eller unikke aktiver, vælges«. Begrebet »unikke« eller »værdifulde aktiver« er ikke udtrykkeligt forklaret i OECD's retningslinjer i 1995-versionen.

184 Det følger af punkt 3.43 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen, at det i disse retningslinjer blev anbefalet ikke at anvende den part, der besidder unikke og værdifulde aktiver, som den part, der skal testes med henblik på anvendelsen af TNMM, men derimod at foretrække en anden enhed, der er part i den kontrollerede transaktion. Den logik, der ligger til grund for det nævnte punkt 3.43, er, at det sædvanligvis er mere kompliceret at finde pålidelige sammenlignelighedsfaktorer med henblik på at undersøge den part i den kontrollerede transaktion, som besidder unikke og værdifulde immaterielle aktiver. Denne fortolkning fremgik ligeledes af punkt 6.26 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen. Ifølge dette punkt kunne det være vanskeligt at identificere sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige virksomheder, når der var tale om immaterielle aktiver af stor værdi. Det fremgår af samme punkt, at alene besiddelsen af unikke eller værdifulde immaterielle aktiver gør det vanskeligere at identificere sammenlignelighedsfaktorer. Det skal præciseres, at punkt 6.26 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen hviler på den forudsætning, at et immaterielt aktiv kan anses for at være »unikt«, når der ikke findes nogen sammenlignelighedsfaktorer for dette aktiv. Et immaterielt aktiv er »værdifuldt«, når det gør det muligt at generere betydelige indtægter. Det skal endvidere noteres, at denne fortolkning er i overensstemmelse med den definition af begrebet, som fremgår af punkt 6.17 i OECD's retningslinjer i 2017-versionen. Det fremgår af dette punkt, at »unikke og værdifulde immaterielle aktiver« er de aktiver, som for det første ikke kan sammenlignes med immaterielle aktiver, der anvendes af parterne i potentielt sammenlignelige transaktioner, og, for det andet, hvis anvendelse i virksomheden bør give større fremtidige økonomiske fordele, end der ville kunne opnås uden de nævnte immaterielle aktiver.

185 For det første er det i det foreliggende tilfælde ubestridt, at LuxSCS havde rettigheder over Amazon-koncernens immaterielle aktiver i Europa, og at selskabet stillede disse aktiver til rådighed for LuxOpCo i henhold til licensaftalen.

186 I denne henseende skal det som supplement til de oplysninger, der er angivet i præmis 4 og 5 ovenfor, bemærkes, at LuxSCS i henhold til den overdragelsesaftale, der blev indgået mellem ATI og LuxSCS den 1. januar 2005, og som er en del af buy-in-aftalen, fik overdraget ejendomsretten til en del af disse aktiver (jf. den nævnte aftales punkt 3.1 og 3.2), nærmere bestemt hovedsageligt internet-domænenavnene i Europa, som f.eks. amazon.co.uk, amazon.fr og amazon.de.

187 Dernæst fik LuxSCS i henhold til den licensaftale, der blev indgået mellem ATI og LuxSCS den 1. januar 2005, ret til i Europa at udnytte størstedelen af de af Amazon-koncernens immaterielle aktiver, der allerede eksisterede i 2005, dvs. teknologi, opfindelser, patenter, varemærker, kunderelaterede rettigheder osv., idet LuxSCS' licensret dog ikke var en eksklusiv ret.

188 Endvidere havde LuxSCS i henhold til punkt 6.2, litra a), og punkt 6.3, litra a), i CSA en ikke-eksklusiv licens til A 9's og ATI's intellektuelle ejendomsret, der blev udviklet efter 2005, samt ejendomsretten til afledte rettigheder, der blev udviklet efter 2005, ud fra de immaterielle aktiver, som LuxSCS er den retmæssige indehaver af.

189 Endelig indgik LuxSCS ligeledes overdragelsesaftaler om immaterielle ejendomsrettigheder og licensaftaler (Intellectual Property Assignment and License Agreement) med de lokale EU-datterselskaber, idet LuxSCS ifølge disse aftaler modtog varemærkerne og de intellektuelle ejendomsrettigheder til de europæiske websteder, som disse selskaber var indehavere af.

190 De immaterielle aktiver, som LuxSCS havde rettigheder til, omfattede således følgende tre kategorier af immaterielle aktiver: teknologi, immaterielle aktiver i forbindelse med markedsføring samt kundeoplysninger. Teknologien indeholdt et fuldt spektrum omfattende alle aspekter af Amazon-koncernens aktiviteter, herunder bl.a. teknologier til denne koncerns softwareplatform, webstedets udseende, katalog, ordrebehandling, logistik, søge- og navigationsfunktioner, kundeservice og personaliseringsfunktioner.

191 For det andet bemærkes, at selv om Kommissionen har gjort gældende, at LuxSCS ikke udførte »unikke og værdifulde funktioner« i forbindelse med de immaterielle aktiver, har den ikke bestridt, at de immaterielle aktiver, der var ejet af LuxSCS, og som blev stillet til rådighed for LuxOpCo i forbindelse med den kontrollerede transaktion, var »unikke og værdifulde«.

192 Navnlig har Kommissionen ikke på underbygget vis bestridt Amazons anbringende om, at teknologien var unik, fordi der ikke fandtes nogen sammenlignelighedsfaktor, og om, at selskabet spillede en væsentlig rolle i forbindelse med de forskellige aspekter af Amazon-koncernens forretningsaktiviteter i Europa og således gjorde det muligt at generere betydelige indtægter. Det skal endvidere bemærkes, at der, således som Amazon har anført, ikke er rejst tvivl om den omstændighed, at koncernens forretningsaktiviteter ikke kunne have nået et sådant omfang eller opnået en sådan succes i Europa – eller i øvrigt i andre regioner i verden – uden teknologien. Storhertugdømmet Luxembourgs anbringende, hvorefter Amazon-koncernen i den relevante periode støttede sig på sin teknologi, der som konkurrencemæssigt differentierende var »kernen i [dens] »business model«« (forretningsmodel), forstået således, at det netop var denne teknologi, der udgjorde det unikke og værdifulde bidrag, som gjorde det muligt (og fortsat gør det muligt) for Amazon-koncernen at vedblive med at være konkurrencedygtig i et stærkt konkurrencepræget miljø, der er kendetegnet ved nære margener, er ligeledes overbevisende. Det fremgår i øvrigt af

338. betragtning til den anfægtede afgørelse, at sågar en del af Amazon-koncernens konkurrenter har medgivet, at Amazon-koncernens detailhandelsplatform som følge af, at koncernen har »investeret meget aggressivt i teknologi« »i dag præsenterer en konkurrencefordel, som er svært at konkurrere ligeværdigt med«. For så vidt angår teknologien var der således tale om et aktiv, for hvilket der ikke fandtes nogen sammenlignelighedsfaktor.

193 Det skal i denne forbindelse i øvrigt fremhæves, at det ikke er nødvendigt at undersøge Kommissionens argumenter, hvorved det tilsigtes at gøre gældende, at teknologien alene ikke var tilstrækkelig til at drive Amazon-koncernens forretningsaktiviteter i Europa, og at de menneskelige funktioner, som medarbejderne hos LuxOpCo udførte, ligeledes var vigtige. Selv hvis det antages, at disse argumenter kan tiltrædes, drages konstateringen af, at teknologien spillede en væsentlig rolle i Amazons forretningsaktiviteter i Europa og således udgjorde et unikt og værdifuldt aktiv, således ikke derved i tvivl.

194 Hvad angår de varemærker, der er registreret i Europa, skal det præciseres, at det ikke fremgår af sagsakterne, at der på det tidspunkt, hvor LuxSCS fik overdraget disse aktiver, der allerede nødt godt af Amazon-koncernens internationale anseelse, fandtes sammenlignelige aktiver på det europæiske marked. Det skal derfor lægges til grund, at de omhandlede varemærker var unikke. Det er ubestridt, at anvendelsen heraf gjorde det muligt at generere betydelige indtægter i Europa. Disse varemærker var således desuden »værdifulde«. Hvad angår kundeoplysningerne var der heller ikke for disse nogen sammenlignelighedsfaktorer, ligesom de gjorde det muligt at generere betydelige indtægter. Det må derfor fastslås, at disse immaterielle aktiver ligeledes var unikke og værdifulde.

195 I betragtning af punkt 3.43 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen, og henset til den omstændighed, at Amazon-koncernens immaterielle aktiver, herunder bl.a. teknologien, udgjorde unikke og værdifulde aktiver, som LuxSCS bragte i anvendelse i forbindelse med den kontrollerede transaktion, kunne det under disse omstændigheder ikke foreholdes de luxembourgske skattemyndigheder, at de i lighed med forfatterne til rapporten om afregningspriser fra 2003 anså, at det i henhold til OECD's retningslinjer i 1995-versionen var korrekt at vælge et andet selskab end LuxSCS som den part, der skulle testes. Selv om det, således som Kommissionen anførte i fodnote 681 til den anfægtede afgørelse, fremgår af OECD's retningslinjer i 2017-versionen, at en passiv indehaver ikke kan være den mest komplekse part og således kan være den part, der skal testes i forbindelse med anvendelsen af TNMM, må det desuden påpeges, at dette ikke var tilfældet i den relevante periode, som i det foreliggende tilfælde skal undersøges alene på baggrund af OECD's retningslinjer i 1995-versionen.

196 Det fremgår af punkt 83 i svarskriftet i sag T-318/18, at Kommissionen har ønsket at fremhæve den omstændighed, at det ifølge punkt 3.43 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen kun er »ofte«, at valget af den part, der skal testes, indebærer et valg af den forbundne virksomhed, der er den »mindst komplekse af de virksomheder, der er berørt af transaktionen, og som ikke besidder værdifulde immaterielle aktiver eller unikke aktiver«, uden at der dog i denne forbindelse er tale om en absolut regel. For så vidt som Kommissionen har til hensigt at fremføre, at reglen i punkt 3.43 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen ikke er en absolut regel, men en regel, der kan ses bort fra, hvis dette er begrundet i særlige omstændigheder i forbindelse med den pågældende kontrollerede transaktion, må det konstateres, at Kommissionen ikke i den anfægtede afgørelse redegjorde for, i hvilken henseende denne anbefaling i det foreliggende tilfælde skulle lades ude af betragtning. Kommissionen har ikke godtgjort, at de luxembourgske

skattemyndigheder burde have fraveget reglen i punkt 3.43 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen på grund af særlige omstændigheder ved den kontrollerede transaktion, der er omhandlet i det foreliggende tilfælde, nemlig licensaftalen.

197 For det andet og under alle omstændigheder må det konstateres, at Kommissionen fejlagtigt antog, at LuxSCS ud over funktioner knyttet til vedligeholdelse af selskabets intellektuelle ejendomsret ikke udførte nogen »aktive og kritiske« funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver (jf. 420. betragtning til den anfægtede afgørelse) eller »nogen aktive og afgørende funktioner« i forbindelse med de immaterielle aktiver (jf. 548. betragtning til den nævnte afgørelse) eller endog »nogen funktioner, der tilfør[te] værdi til de immaterielle aktiver« (jf. 526. betragtning til samme afgørelse).

198 Hvad for det første angår Kommissionens sondring mellem »passivt« ejerskab (418. og 430. betragtning til den anfægtede afgørelse) og »aktivt« ejerskab af immaterielle aktiver samt mellem »aktive« og »passive« funktioner (548. betragtning til den anfægtede afgørelse) skal det, i lighed med hvad Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har anført, fastslås, at de OECD-retningslinjer, der er relevante i det foreliggende tilfælde, ikke foreskriver en sådan sondring.

199 I OECD's retningslinjer i 1995-versionen er det i punkt 1.20 nemlig blot angivet, at det i almindelighed ved afgørelsen af, hvorvidt et vederlag, der er fastsat inden for rammerne af en kontrolleret transaktion, er baseret på armslængdeprincippet, er nødvendigt at undersøge, om dette vederlag svarer til »de funktioner, som hver enkelt virksomhed har påtaget sig«, og at »sammenligne de funktioner, som parterne udfører«.

200 Det er ganske vist ikke udelukket, at punkt 1.20 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen kan fortolkes således, at udtrykket »udføre« henviser til såkaldt »aktive« funktioner.

201 Det fremgår imidlertid ikke tydeligt af punkt 1.20 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen, at alene »aktive« funktioner kunne tages i betragtning med henblik på den funktionelle analyse af parterne i transaktionen. Det fremgår heller ikke af dette punkt, at en enhed ikke kan anses for at have »påtaget sig« eller for at »udføre« funktioner, når den besidder visse aktiver og begrænser sig til at finansiere eksempelvis udviklingen eller forbedringerne heraf.

202 Det skal endvidere fremhæves, at det fremgår af punkt 1.22 i OECD's retningslinjer, at det kan være »interessant og hensigtsmæssigt ved fastlæggelsen og sammenligningen af de udførte funktioner at tage de aktiver, der anvendes eller vil blive anvendt, i betragtning«, og at »arten af anvendte aktiver (fabrikker, udstyr, immaterielle faktorer osv.) og disse aktivers beskaffenhed (alder, handelsværdi, lokalisering, industriel ejendomsret osv.) i denne forbindelse skal iagttages«. Det anbefales med andre ord, at der med henblik på undersøgelsen af de udførte funktioner tages hensyn til den omstændighed, at et selskab i forbindelse med den kontrollerede transaktion stiller aktiver til rådighed. Heraf følger således, i modsætning til, hvad Kommissionen har anført, at tilrådighedsstillelsen af immaterielle aktiver bør tages i betragtning ved undersøgelsen af de funktioner, som en part i en koncernintern transaktion udfører eller har påtaget sig, idet det ikke er relevant at sondre mellem »aktive« og »passive« funktioner.

203 Selv hvis det antages, at Kommissionen faktisk kunne sondre mellem »passive« og »aktive« funktioner, konkluderede den for det andet fejlagtigt, således som det fremgår af 420. betragtning til den anfægtede afgørelse, at LuxSCS alene var passiv indehaver af de immaterielle aktiver, at selskabet begrænsede sig til at vedligeholde de immaterielle aktiver, og at der ikke kunne tilskrives det nogen anden aktiv funktion.

204 For det første undlod Kommissionen at tage hensyn til den omstændighed, at LuxSCS faktisk udnyttede de nævnte aktiver, idet det stillede dem til rådighed for LuxOpCo mod betaling af et licensgebyr gennem licensaftalen.

205 Det er nemlig ubestridt, at LuxSCS i henhold til licensaftalen licenserede samtlige Amazons immaterielle aktiver på det europæiske område til LuxOpCo. Denne aftale vedrørte ikke alene alle de immaterielle aktiver, der var omfattet af buy-in-aftalen og CSA, men ligeledes de immaterielle aktiver, bl.a. varemærker, som selskabet havde modtaget i 2006 fra de lokale EU-datterselskaber, samt de heraf følgende afledte rettigheder. Den omstændighed, at de immaterielle aktiver licenseres til LuxOpCo mod betaling af et licensgebyr, udgør imidlertid en udnyttelse af disse aktiver, hvilket svarer til at udføre en aktiv funktion.

206 Denne udnyttelse svarer til en anvendelse af de immaterielle aktiver fra LuxSCS' side i den betydning af anvendelse, som Kommissionen i 430.-432. betragtning til den anfægtede afgørelse beklagede ikke havde fundet sted.

207 Den omstændighed, at LuxSCS udnyttede de immaterielle aktiver ved inden for rammerne af licensaftalen at stille dem til rådighed for LuxOpCo, opfylder ligeledes det kriterium, som Kommissionen har anført i punkt 83 i svarskriftet i sag T-318/18. Ifølge dette kriterium blev reglen i punkt 3.43 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen som anført i præmis 183 og 184 ovenfor skabt af ophavsmændene til de nævnte retningslinjer »med udgangspunkt i den forudsætning, at en part i en kontrolleret transaktion, der er indehaver af værdifulde immaterielle aktiver, er […] den part, som anvender dem […] som led i udførelsen af aktive funktioner i forbindelse med denne transaktion«. Det må konstateres, at den omstændighed, at LuxSCS' immaterielle aktiver inden for rammerne af licensaftalen blev stillet til rådighed for LuxOpCo, udgør en anvendelse i den forstand, hvori Kommissionen har anvendt dette udtryk, uden at det i denne forbindelse er nødvendigt at fastslå, om Kommissionen med rette kan lægge til grund, at det nævnte punkt skal fortolkes således, at det kræver en vis anvendelse af de immaterielle aktiver.

208 For det andet skal det bemærkes, at LuxSCS bidrog til udviklingen af de immaterielle aktiver gennem selskabets finansielle deltagelse i henhold til CSA. Der erindres i denne forbindelse om, at LuxSCS, som allerede anført i sidste punktum i anden indrykning i præmis 4 ovenfor, skulle betale sin årlige andel af omkostningerne i forbindelse med CSA's udviklingsprogram.

209 Det skal i denne forbindelse fremhæves, at det ikke fremgår af OECD's retningslinjer i 1995-versionen, at den finansielle deltagelse i en aftale om omkostningsfordeling ikke kan anses for en egentlig deltagelse i udviklingen af de aktiver, der er genstand for en sådan aftale. Tværtimod følger det af punkt 8.15 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen, hvori det for så vidt angår aftaler om omkostningsfordeling anføres, at »[d]et […] formodentlig ikke […] er let at fastlægge den relative værdi af hver deltagers bidrag, medmindre alle bidrag betales fuldt ud kontant«, at et finansielt bidrag til en sådan aftale om omkostningsfordeling meget vel kan være et gyldigt og værdifuldt bidrag, og endda uden hensyntagen til spørgsmålet om, hvorvidt den

enhed, der har ydet det finansielle bidrag, også yder et bidrag af anden art. I visse tilfælde er det nemlig ikke udelukket, at det finansielle bidrag til en koncernintern transaktion kan være den eneste drivkraft bag transaktionens (kommercielle) succes.

210 Hertil kommer, at LuxSCS i henhold til punkt 6.3, litra b), og punkt 6.4 i CSA, til gengæld for sin deltagelse i omkostningerne, sammen med A 9 blev medejer af en del af de immaterielle aktiver, som stadig blev udviklet og forbedret i De Forenede Stater. LuxSCS stillede stadig denne udvikling og disse forbedringer til rådighed for LuxOpCo i henhold til licensaftalen på en sådan måde, at det kan antages, at denne udvikling og disse forbedringer fra LuxOpCos synsvinkel kunne tilregnes LuxSCS og ikke de amerikanske enheder. Inden for rammerne af licensaftalen tilregnes resultaterne fra udviklingen og forbedringerne af de immaterielle aktiver LuxSCS.

211 Det fremgår således af det ovenstående, at Kommissionen i 429. betragtning til den anfægtede afgørelse fejlagtigt fastslog, at »de eneste funktioner, der faktisk kunne siges at være blevet udført af LuxSCS, [var] de funktioner, der vedrørte opretholdelse af den juridiske ejendomsret til de immaterielle aktiver«. Dels er det af Kommissionen anvendte kriterium vedrørende sondringen mellem aktive og passive funktioner ikke relevant. Dels må det, selv hvis dette kriterium skulle anvendes, konstateres, at LuxSCS stillede immaterielle aktiver til rådighed for LuxOpCo og bidrog til udviklingen heraf på grundlag af sit finansielle bidrag til CSA. Kommissionen burde have taget disse funktioner i betragtning i sin funktionelle analyse af LuxSCS og ved valget af den part, der skulle testes.

212 Denne konklusion drages ikke i tvivl af de øvrige argumenter, som Kommissionen har påberåbt sig.

213 For det første kan den vurdering, som Kommissionen foretog i 420. og 421. betragtning til den anfægtede afgørelse, og som er blevet gentaget inden for rammerne af det foreliggende søgsmål (jf. præmis 181 ovenfor), og hvorefter LuxSCS »ikke [kunne] udføre nogen aktive og kritiske funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen, forvaltningen og udnyttelsen [af de immaterielle aktiver]«, eftersom LuxSCS »ikke længere [var] berettiget til økonomisk at udnytte de immaterielle aktiver i forbindelse med Amazon[-koncernens] europæiske aktiviteter«, ikke tiltrædes.

214 Kommissionen støttede nemlig denne konstatering på det argument, som optræder flere gange i den anfægtede afgørelse, og hvorefter LuxOpCo havde modtaget en »uigenkaldelig« og »eksklusiv« licens fra LuxSCS (jf. f.eks. 116., 419., 431., 438., 442. og 450. betragtning til den anfægtede afgørelse), hvorved LuxSCS ifølge Kommissionen blev frataget enhver mulighed for at udnytte de immaterielle aktiver.

215 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at minde om, at den omstændighed, at der udstedes en licens, allerede udgør en udnyttelse.

216 For det andet drages den i præmis 211 ovenfor anførte konklusion ikke i tvivl af den vurdering, som Kommissionen foretog i 421. betragtning til den anfægtede afgørelse, og som er blevet gentaget inden for rammerne af det foreliggende søgsmål (jf. præmis 181 ovenfor), hvorefter LuxSCS ikke havde kapacitet til at udføre visse funktioner, eftersom selskabet ikke havde nogen medarbejdere.

217 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at spørgsmålet om, hvorvidt LuxSCS havde eller ikke havde kapacitet til at drive en e-handelsvirksomhed fuldt ud alene, i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, er uden relevans for vurderingen af LuxSCS' funktioner i forbindelse med udnyttelsen af de immaterielle aktiver. Som forklaret i præmis 204 ovenfor udnyttede LuxSCS således faktisk de immaterielle aktiver ved at licensere dem til LuxOpCo.

218 I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, var det desuden ikke nødvendigt, at LuxSCS havde sine egne ansatte for at bidrage til den vedvarende udvikling af de immaterielle aktiver. LuxSCS bidrog nemlig hertil som følge af selskabets finansielle deltagelse i CSA.

219 For det tredje drages den konklusion, der er nævnt i præmis 211 ovenfor, ikke i tvivl af Kommissionens argument om, at LuxSCS' finansielle bidrag til udviklingen af de immaterielle aktiver var rent fiktivt, eftersom finansieringen af udviklingen af de immaterielle aktiver hidrørte fra LuxOpCos regnskaber, hvilket indebar, at LuxOpCo havde udført alle de funktioner, som i henhold til CSA kunne tilskrives LuxSCS.

220 Kilden til den kapital, som LuxSCS anvendte til at opfylde de finansielle forpligtelser, der påhvilede selskabet i henhold til CSA, og dermed den omstændighed, at denne kapital hidrørte fra LuxOpCos royaltybetaling, er nemlig ikke relevant. Der er i OECD's retningslinjer i 1995-versionen ikke krav om, at den investerede kapital kommer fra en bestemt kilde. Det er ikke udelukket, at denne kapital stammer fra en afgift som den omhandlede, eller at den hidrører fra en anden indtægtskilde, såsom f.eks. et lån.

221 Det er under alle omstændigheder ubestridt, at LuxSCS ud over licensindtægterne rådede over en egenkapital. Som Storhertugdømmet Luxembourg har anført, var det imidlertid takket være sin egenkapital, at LuxSCS kunne absorbere de tab, der blev lidt i selskabets første år med drift, uden LuxOpCos medvirken. I 2006 var den royalty, som LuxOpCo betalte til LuxSCS, desuden langt lavere end de betalinger, som LuxSCS foretog i henhold til buy-in-aftalen og CSA.

222 For det tredje har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon bestridt den vurdering, som Kommissionen foretog i bl.a. 407. og 547. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter LuxSCS ikke kunne anses for at have udført »unikke og værdifulde« funktioner (jf. bl.a. 407. og 547. betragtning til den anfægtede afgørelse).

223 Hvad angår begrebet »unikke og værdifulde funktioner« skal det præciseres, at OECD's retningslinjer i 1995-versionen ikke anvender disse udtryk. Kun udtrykket »unikke og værdifulde aktiver« anvendes ved flere lejligheder, bl.a. i afsnittene om TNMM og om avancefordelingsmetoden, oftest under henvisning til immaterielle aktiver (udvikling eller ejendomsret) (jf. f.eks. de nævnte retningslinjers punkt 1.8, 3.19, 3.43 og 6.26).

224 Det er derimod kun i OECD's retningslinjer i 2017-versionen, som ikke er relevante i den foreliggende sag, at der klart er tale om »unikke og værdifulde« funktioner eller bidrag, og at der sondres mellem på den ene side »unikke og værdifulde funktioner« og på den anden side »rutinefunktioner«. Som allerede anført i præmis 184 ovenfor, indeholder OECD's retningslinjer i 2017-versionen i punkt 6.17 en definition af begrebet »unikke og værdifulde aktiver«. Selv om ophavsmændene til OECD's retningslinjer i 2017-versionen ofte anvender begrebet »unikke og værdifulde funktioner«, giver de derimod ingen definition i denne henseende.

225 Hovedparterne har angivet, hvad de nærmere bestemt forstod ved udtrykkene »rutinefunktioner« eller »almindelige funktioner«. Storhertugdømmet Luxembourg har i retsmødet påpeget, at en enhed udfører »rutinefunktioner«, når den udfører almindelige funktioner, dvs. funktioner, som andre virksomheder også ville kunne udføre. Der er således i det væsentlige tale om funktioner, for hvilke der nemt kan findes sammenlignelighedsfaktorer. Amazon har for sit vedkommende i retsmødet betonet, at begrebet »rutinefunktion« ikke betød, at de pågældende funktioner ikke havde nogen værdi, men at de var nemme at vurdere (»benchmarke«) og at aflønne. Kommissionen har ikke rejst tvivl om denne forståelse. Det fremgår af punkt 14 (fodnote 18) i svarskriftet i sag T-318/18, at udtrykket »almindelige« ifølge Kommissionen henviser til funktioner, der ikke er unikke, og for hvilke der findes sammenlignelighedsfaktorer på det frie marked. Tilsvarende har Kommissionen i punkt 17 (fodnote 21) i svarskriftet i sag T-816/17 stillet »almindelige« funktioner op mod funktioner, der »ikke er unikke og værdifulde«.

226 Det er i det foreliggende tilfælde ufornødent at afgøre, hvorvidt Kommissionen på grundlag af OECD's retningslinjer i 1995-versionen allerede havde adgang til at efterprøve, hvorvidt en pris var baseret på armslængdeprincippet, ved hjælp af begrebet »unikke og værdifulde funktioner«, eftersom dette begreb allerede var i anvendelse på det tidspunkt, hvor OECD's retningslinjer i 1995-versionen var gældende, vel at mærke selv om der ikke i retningslinjerne blev henvist udtrykkeligt til dette begreb, eller hvorvidt kriteriet med hensyn til »unikke og værdifulde funktioner« først kunne tages i betragtning med dette formål for øje efter vedtagelsen af OECD's retningslinjer i 2017-versionen.

227 Under alle omstændigheder har hovedparterne således ikke rejst tvivl om relevansen af dette kriterium, men er enige om at lade dette kriterium være centralt for deres argumentation, da det er et relevant parameter for bedømmelsen af deres situation. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at parterne, ligesom det er tilfældet for begrebet »unikke og værdifulde aktiver« (jf. præmis 176 ovenfor), ikke er fremkommet med en definition af udtrykket »unikke og værdifulde funktioner«.

228 Hvad angår betydningen af udtrykket »unikke og værdifulde funktioner« skal det i lighed med det i præmis 184 ovenfor anførte, og henset til den anvendelse af dette udtryk, som parterne har lagt til grund (jf. præmis 225 ovenfor), fastslås, at begrebet »unik funktion« med henblik på denne sag henviser til den situation, hvor der for en bestemt funktion ikke findes sammenlignelighedsfaktorer. Begrebet »værdifuld funktion« vedrører bl.a. den omstændighed, at den pågældende funktion gør det muligt at generere betydelige indtægter. Det skal i denne forbindelse præciseres, at selv om den omstændighed, at en bestemt funktion benævnes »unik funktion«, udelukker, at samme funktion kan kvalificeres som »rutinefunktion« eller »almindelig funktion«, kan det samme ræsonnement ikke anvendes for så vidt angår begrebet »værdifuld funktion«. Der findes også »rutinefunktioner« eller »almindelige funktioner«, der gør det muligt at generere betydelige indtægter, og som derfor gør sig fortjent til kvalifikationen »værdifulde funktioner«.

229 Dels er det som anført i præmis 191 ovenfor i det foreliggende tilfælde ubestridt, at de immaterielle aktiver, der var genstand for licensaftalen, var unikke og værdifulde.

230 Dels begrænsede LuxSCS sig ikke til at udnytte disse unikke og værdifulde immaterielle aktiver, som selskabet var indehaver af, men bidrog ligeledes finansielt til udviklingen heraf. Det følger dermed af det i præmis 203-211 ovenfor anførte, at Kommissionen burde have anset alle LuxSCS' funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver for at være unikke og værdifulde. Argumentet i 547. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter den luxembourgske

skatteadministration burde have krævet en funktionel analyse, der godtgjorde, at LuxSCS havde udført »unikke og værdifulde funktioner«, er således ikke begrundet og må som følge heraf forkastes. Følgelig, under hensyntagen til LuxSCS' funktioner og aktiver, er Kommissionens konklusion, hvorefter LuxSCS burde have været anset for den part, der skulle testes, ikke overbevisende.

– *Om de risici, som LuxSCS påtog sig*

231 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har nærmere bestemt gjort gældende, at LuxSCS bar de risici, der var forbundet med de immaterielle aktiver som sådan, hvorimod LuxOpCo kun bar de risici, der var forbundet med selskabets detailvirksomhed. LuxSCS påtog sig desuden nogle finansielle risici i forbindelse med de immaterielle aktiver, eftersom selskabet skulle indfri sin forpligtelse i henhold til buy-in-aftalen og CSA til at betale de dermed forbundne omkostninger til ATI og A 9.

232 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

233 Den har navnlig gjort gældende, at der hverken i beslutningerne fra LuxSCS' eneadministrator eller i referaterne fra LuxSCS' generalforsamlinger henvises til afgørende beslutninger vedrørende risikostyring. LuxSCS manglede i virkeligheden både finansiel kapacitet og driftskapacitet til at påtage sig disse risici. LuxSCS var kun i stand til at bære omkostningerne i forbindelse med buy-in-aftalen og CSA takket være den finansiering, som det modtog årligt gennem den royalty, som LuxOpCo betalte som led i licensaftalen, således at LuxSCS' kapital aldrig var eksponeret mod nogen risiko. Derudover havde LuxSCS fra moderselskabet modtaget en betydelig startkapital, der dækkede buy-in-betalingen. I alle tilfælde overførte LuxSCS i henhold til licensaftalen de finansielle risici til LuxOpCo. De risici, som LuxSCS havde påtaget sig, var således teoretiske, for så vidt som LuxSCS havde mulighed for at opsige licensaftalen og udstede en licens til en anden – forbundet eller uafhængig – part. LuxSCS' finansielle risici var desuden teoretiske, fordi selskabets finansielle deltagelse i CSA var finansieret gennem royaltybetalingen fra LuxOpCo, og fordi størrelsen af betalingerne i henhold til CSA modsvarede LuxOpCos indtægter.

234 Det skal i denne henseende indledningsvis bemærkes, at LuxSCS, for så vidt som selskabet i henhold til punkt 3.1 i den overdragelsesaftale, som det havde indgået med ATI den 1. januar 2005, havde opnået den fulde kontrol med en del af de immaterielle aktiver, bar samtlige risici i forbindelse med forekomsten af de immaterielle aktiver som sådan. Det drejede sig eksempelvis om risici såsom tredjemandsindsigelse eller fortabelse af de immaterielle aktiver. Dette er en logisk følge af den omstændighed, at LuxSCS ejede disse aktiver. Under hensyntagen til den licensaftale, der var indgået med ATI den 1. januar 2005, påtog LuxSCS sig ligeledes risiciene i forbindelse med de amerikanske enheder ATI's og A 9's udvikling af de immaterielle aktiver.

235 For så vidt som LuxSCS i den relevante periode havde licens til den anden del af de immaterielle aktiver, der er omhandlet i punkt 3.1 i den licensaftale, der var indgået med ATI den 1. januar 2005, og i punkt 6.1 og 6.2 i CSA, bar selskabet visse finansielle risici i forbindelse med disse aktiver, som det anvendte som følge af dets deltagelse i CSA. Fordelingen af omkostningerne mellem parterne i CSA var nærmere bestemt fastsat i overensstemmelse med punkt 4 og 5 i CSA. I henhold til disse punkter i CSA var LuxSCS forpligtet til at bære de omkostninger, der var knyttet til udviklingen af de immaterielle aktiver. Selv om omkostningerne blev fordelt ud fra overskudsandelen i Europa sammenlignet med de overskud, der blev opnået på verdensplan, var omkostningerne som sådan fuldstændigt uafhængige af overskudsniveauet i

Europa. Det skal i denne forbindelse præciseres, at hvis omkostningerne til udvikling havde været højere end den royalty, som LuxOpCo betalte, havde det været LuxSCS, der måtte bære de finansielle konsekvenser af denne afvigelse. Hvis LuxOpCo havde registreret pålidelige tab eller overskud, ville royaltybetalingen således ikke have været tilstrækkelig til at dække LuxSCS' faste omkostninger, hvilket hovedsageligt vil sige betalingerne i henhold til buy-in-aftalen og CSA. LuxSCS risikerede med andre ord ikke at have tilstrækkelige indtægter til at gennemføre betalingerne i henhold til buy-in-aftalen og i henhold til den omkostningsfordeling, der var fastsat i buy-in-aftalen og CSA.

236 For så vidt angår disse finansielle risici skal det fremhæves, at Kommissionen, til trods for et ikke-underbygget argument, som den har fremført i retsmødet, ikke har godtgjort, at LuxSCS' forpligtelse til at gennemføre de skyldige betalinger i henhold til CSA faktisk nøjagtigt modsvarede LuxOpCos betaling af royaltybeløbet. Derimod svarede de beløb, som LuxSCS modtog i royalty, således som Kommissionen i øvrigt selv anførte i 445. betragtning til den anfægtede afgørelse, ikke direkte til de beløb, som LuxSCS skyldte i henhold til CSA. Således var det royaltybeløb, som LuxOpCo betalte til LuxSCS i 2006, væsentligt lavere end de betalinger, som LuxSCS foretog i henhold til buy-in-aftalen og omkostningsfordelingen.

237 Hvad endvidere angår de finansielle risici, som LuxSCS bar, har Kommissionen ikke været i stand til at godtgøre, at dette selskab ikke rådede over en betydelig egenkapital. For så vidt angår LuxSCS' startkapital, som Kommissionen i 445. betragtning til den anfægtede afgørelse forkastede som irrelevant, er det – i det mindste for 2006 – ubestridt, at det var takket være denne kapital, at LuxSCS kunne absorbere de tab, som selskabet led i sine første år med drift, uden LuxOpCos medvirken.

238 Endelig er det korrekt, at LuxOpCo ifølge licensaftalens punkt 2.3 og 9.2 var forpligtet til at beskytte de immaterielle aktiver. Dels var LuxOpCo nemlig ifølge ordlyden af den nævnte aftales punkt 2.3 forpligtet til at træffe alle nødvendige forholdsregler for at beskytte LuxSCS' rettigheder til de immaterielle aktiver, dels var LuxOpCo i henhold til samme aftales punkt 9.2 forpligtet til for egen regning at forebygge og retsforfølge enhver uautoriseret brug af de immaterielle aktiver. LuxOpCo påtog sig således de risici, der var forbundet med beskyttelsen af de immaterielle aktiver.

239 Det var imidlertid LuxSCS, der som følge af selskabets finansielle deltagelse i CSA, bar de øvrige risici, der var forbundet med de immaterielle aktiver.

240 Det fremgår nemlig ikke af bestemmelserne i licensaftalen, at LuxSCS havde overført andre risici til LuxOpCo end dem, der fulgte af den nævnte aftales punkt 2.3 og 9.2, dvs. dem, der vedrørte forpligtelsen til at beskytte de immaterielle aktiver. I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, indeholder licensaftalen således ingen klausul om overførsel som sådan af samtlige risici, der var forbundet med LuxSCS' immaterielle aktiver, til LuxOpCo. Navnlig indeholder licensaftalen ingen klausul om overførsel af de risici, der var forbundet med udvikling af de immaterielle aktiver.

241 Da Kommissionens konklusion i bl.a. 438. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter LuxSCS overførte risiciene i forbindelse med udvikling, forvaltning og udnyttelse af de immaterielle aktiver til LuxOpCo, ikke understøttes af bestemmelserne i licensaftalen, kan konklusionen derfor ikke tiltrædes.

242 Det fremgår således af det ovenstående, at Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon med rette har anført, at LuxSCS bar de risici, der var forbundet med ejendomsretten til og udviklingen af de immaterielle aktiver, der blev brugt til at drive den europæiske virksomhed, herunder de finansielle risici i forbindelse med udnyttelsen af disse immaterielle aktiver, hvorimod LuxOpCo hovedsageligt kun bar de risici, der var forbundet med selskabets egen detailvirksomhed, i særdeleshed de risici, der var forbundet med salg og med markedspladsydelserne.

– Konklusion vedrørende den funktionelle analyse af LuxSCS og betydningen af denne konklusion for valget af dette selskab som den part, der skulle testes

243 Henset til betragtningerne i præmis 162-242 ovenfor skal der foretages to konstateringer.

244 For det første kan Kommissionens funktionelle analyse af LuxSCS ikke godkendes. Kommissionen undervurderede LuxSCS' funktioner. For så vidt angår de immaterielle aktiver undlod Kommissionen bl.a. at tage hensyn til den omstændighed, at LuxSCS både ifølge de kontraktlige aftaler og i realiteten stillede immaterielle aktiver til rådighed, der ikke fandtes sammenlignelighedsfaktorer for på markedet, og som således var unikke og værdifulde. Ifølge OECD's retningslinjer i den for den foreliggende sag relevante version var dette forhold principielt tilstrækkeligt til at konkludere, at LuxSCS ikke kunne betragtes som den mindst komplekse part og dermed den part, der skulle testes.

245 Selv hvis det kunne lægges til grund, at de luxembourgske skattemyndigheder, således som Kommissionen har gjort gældende, burde have taget »unikke og værdifulde funktioner« i betragtning, må det under alle omstændigheder konstateres, at Kommissionen så bort fra den omstændighed, at LuxSCS faktisk udnyttede de immaterielle aktiver inden for rammerne af den undersøgte kontrollerede transaktion. Tilrådighedsstillelsen af immaterielle aktiver med en høj værdi svarede til at udføre en unik og værdifuld funktion inden for rammerne af licensaftalen (den kontrollerede transaktion). Som det fremgår af præmis 203-242 ovenfor, udførte LuxSCS inden for rammerne af den kontrollerede transaktion en række andre funktioner end tilrådighedsstillelsen af de immaterielle aktiver for LuxOpCo. Kommissionen så bort fra disse funktioner, som kunne anses for at være unikke og værdifulde.

246 Kommissionen tog heller ikke behørigt hensyn til den omstændighed, at LuxSCS både ifølge de kontraktlige aftaler og i realiteten påtog sig samtlige risici i forbindelse med disse aktiver og udviklingen heraf inden for rammerne af licensaftalen, vel at mærke uafhængigt af, om LuxSCS selv var kontrolleret af de amerikanske enheder, om det var LuxSCS, der teknisk set udviklede de immaterielle aktiver, eller om udviklingen af den intellektuelle ejendomsret var resultatet af de amerikanske enheder ATI's og A 9's tekniske indsats, som LuxSCS bidrog finansielt til. Kommissionen nedtonede herved ligeledes beskrivelsen af de risici, som LuxSCS påtog sig.

247 Henset til disse omstændigheder kan det ikke foreholdes de luxembourgske skattemyndigheder, at de – i lighed med forfatterne til rapporten om afregningspriser fra 2003 – antog, at det ifølge OECD's retningslinjer i 1995-versionen var korrekt ikke at have valgt LuxSCS som den part, der skulle testes.

248 Selv hvis Kommissionens argument, hvorefter LuxSCS alene var passiv indehaver af de immaterielle aktiver og ikke et selskab, der udførte aktive funktioner i forbindelse med disse aktiver, skulle tiltrædes, må det for det andet under alle omstændigheder konstateres, at Kommissionen fejlagtigt antog, at LuxSCS burde have været valgt som den part, der skulle testes.

249 Det skal nemlig erindres, at den part, der skal testes, som en tommelfingerregel er den part, hvorpå TNMM på den mest pålidelige måde kan anvendes, og for hvilken der kan findes de mest pålidelige sammenligningsfaktorer.

250 Det må i det foreliggende tilfælde konstateres, at Kommissionen hverken har godtgjort, at det var nemmere at finde virksomheder, der kunne sammenlignes med LuxSCS, end virksomheder, der kunne sammenlignes med LuxOpCo, eller at valget af LuxSCS som den enhed, der skulle testes, ville have gjort det muligt at opnå mere pålidelige sammenligningsdata.

251 Som det fremgår af 557. betragtning til den anfægtede afgørelse, burde Kommissionen i forbindelse med, at den søgte en passende opskrivning af licensgebyret, have medgivet, at der ikke fandtes sammenlignelighedsfaktorer for LuxSCS.

252 Heraf følger, at Storhertugdømmet Luxembourgs og Amazons argumentation, hvorefter Kommissionen fejlagtigt antog, at LuxSCS burde have været valgt som den enhed, der skulle testes med henblik på anvendelsen af TNMM, skal tiltrædes. Ovenstående betragtninger er således tilstrækkelige til, at den af Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon fremførte argumentation skal tiltrædes i sin helhed, for så vidt angår Kommissionens primære konstatering af, at der forelå en fordel, uden at det er fornødent at foretage en funktionel analyse af LuxOpCo eller at undersøge spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionen med rette kunne udelukke CUP-metoden.

253 For fuldstændighedens skyld skal det imidlertid bemærkes, at Kommissionens vurderinger af, hvorvidt der forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, ligeledes skal forkastes af andre grunde end dem, der vedrører valget af den part, der skulle testes, og til den funktionelle analyse af LuxSCS, således som disse grunde er fremstillet ovenfor. Selv hvis Kommissionens udokumenterede konklusion, hvorefter LuxSCS burde have været den part, der skulle testes, skal Storhertugdømmet Luxembourgs og Amazons argumentation således i øvrigt tiltrædes, og dette af følgende grunde.

ii) Det vederlag, som Kommissionen beregnede for LuxSCS ud fra den forudsætning, at dette selskab var den part, der skulle testes

254 I 550.-560. betragtning til den anfægtede afgørelse søgte Kommissionen at foretage sin egen anvendelse af TNMM, idet den valgte LuxSCS som den part, der skulle testes. Efter denne analyse konkluderede Kommissionen i 559. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »armslængde[vederlaget]« til LuxSCS i henhold til licensaftalen burde være lig med summen af to dele, nemlig for det første de omkostninger i henhold til buy-in-aftalen og CSA, som LuxSCS pådrog sig i forbindelse med de immaterielle aktiver uden opskrivning, og for det andet de almindelige driftsomkostninger, som LuxSCS pådrog sig direkte for at varetage de funktioner, der var forbundet med vedligeholdelsen af selskabets juridiske ejendomsret til de immaterielle aktiver (herefter »vedligeholdelsesomkostningerne«), plus 5% (herefter »LuxSCS' vederlag«). Det skal i denne henseende præciseres, at LuxSCS' vederlag i realiteten svarer til det licensgebyr, som LuxSCS ifølge Kommissionen burde have inddrevet fra LuxOpCo.

255 Med det andet klagepunkt i det første anbringendes andet led og det første anbringendes tredje led i sag T-816/17 og det fjerde anbringende i sag T-318/18 har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon nærmere bestemt gjort gældende, at selv hvis det skulle godtages, at LuxSCS kunne anses for at være den part, der skulle testes i forbindelse med TNMM (quod non), begik

Kommissionen andre fejl ved anvendelsen af TNMM. Den beregning, som Kommissionen foretog for at fastlægge »armslængdevederlaget« til LuxSCS, dvs. den royalty, som LuxOpCo skulle betale til LuxSCS, er nemlig ikke overbevisende.

256 Denne argumentation skal behandles under hensyntagen til de to dele, som Kommissionen sondrede imellem (jf. præmis 254 ovenfor).

– Om den første del af det licensgebyr, der skulle betales til LuxSCS (buy-in-omkostninger og omkostninger i henhold til CSA)

257 Hvad angår den første del af det licensgebyr, der skulle betales til LuxSCS (jf. præmis 254 ovenfor), har Storhertugdømmet Luxembourg inden for rammerne af det første klagepunkt i det første anbringendes andet led gjort gældende, at det licensgebyr, som LuxOpCo betalte til LuxSCS, skulle afspejle ikke alene omkostningerne til udvikling, men ligeledes værdien af de immaterielle aktiver. Denne værdi stemte ikke overens med disse omkostninger og dermed ikke med de betalinger, som LuxSCS foretog i henhold til CSA. Amazon har i det væsentlige, i punkt 73 i stævningen og i punkt 32 ff. i replikken i sag T-318/18, påberåbt sig det samme klagepunkt. Desuden burde de omkostninger, der var forbundet med CSA og buy-in-aftalen, og som var en modydelse for LuxSCS' tilrådighedsstillelse af de immaterielle aktiver gennem licensaftalen, ifølge Storhertugdømmet Luxembourg have været indbefattet i de omkostninger, hvorpå der blev anvendt en opskrivning.

258 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

259 Den har gjort gældende, at formålet med en aftale om omkostningsfordeling som CSA er at fordele de omkostninger, der er forbundet med udviklingen af de immaterielle aktiver, og ikke at opnå et driftsoverskud fra de europæiske aktiviteter. ATI og A 9 burde således ikke opnå nogen andel af overskuddet fra forretningsaktiviteterne i Europa ud over tilbagebetalingen af omkostningerne i henhold til buy-in-aftalen og CSA. Det var således med rette, at den anfægtede afgørelse fastsatte LuxSCS' vederlag, således at det omfattede tilbagebetaling af buy-in-betalingerne og udviklingsomkostningerne under CSA. Kommissionen har i denne forbindelse mindet om, at den er af den opfattelse, at LuxSCS' eksistensberettigelse var rent skattemæssig. Licensaftalen blev ikke indgået direkte mellem de amerikanske enheder og LuxOpCo, men mellem LuxSCS og LuxOpCo, med det formål at undgå, at licensgebyrerne blev beskattet i De Forenede Stater. Hvis LuxSCS ikke havde eksisteret, ville ATI og A 9 have indgået en aftale om omkostningsfordeling med LuxOpCo (og ikke en licensaftale), således at LuxOpCo måtte have gennemført betalingerne alene. Desuden begrænsede LuxSCS' aktivitet sig til blot at være indehaver af de immaterielle aktiver. LuxSCS udførte ikke direkte selv funktioner i forbindelse med udviklingen af den intellektuelle ejendomsret og burde således ikke have modtaget noget vederlag i denne henseende. LuxSCS spillede ingen rolle i forbindelse med anvendelsen eller udviklingen af de immaterielle aktiver og udøvede ingen kontrol med disse udviklingsfunktioner eller de dermed forbundne risici. Ifølge Kommissionen skulle der derfor ikke anvendes nogen opskrivning af omkostningerne i henhold til buy-in-aftalen eller CSA, for så vidt som det alene drejede sig om omkostninger, som LuxSCS havde overvæltet på LuxOpCo, og for så vidt som LuxSCS ikke udførte nogen funktion i forbindelse med de immaterielle aktiver. LuxSCS' vederlag burde derimod have afspejlet den omstændighed, at de funktioner og de risici, som i henhold til CSA blev tilskrevet LuxSCS, reelt blev varetaget af LuxOpCo. Under alle omstændigheder så Kommissionen i sin funktionelle analyse ikke bort fra den omstændighed, at LuxSCS var den juridiske ejer af de immaterielle aktiver.

260 Det skal indledningsvis bemærkes, at det for at efterprøve, hvorvidt et licensgebyr som det i den foreliggende sag omhandlede svarer til et markedsbaseret resultat, ifølge OECD's retningslinjer i 1995-versionen forudsættes, at der tages hensyn til værdien af de immaterielle aktiver og ikke til omkostningerne til at udvikle og videreudvikle dem. Det fremgår nemlig af punkt 6.27 i de nævnte retningslinjer, at selv om omkostningerne til udvikling af de immaterielle aktiver kan tages i betragtning med henblik på at fastlægge sammenligneligheden eller den relative værdi med hensyn til de bidrag, som de forskellige parter i en transaktion har ydet, består der ingen nødvendig forbindelse mellem disse omkostninger og værdien af de immaterielle aktiver. Navnlig kan den faktiske rimelige værdi af et immaterielt aktiv ofte ikke ansættes ud fra de udgifter, der er afholdt til at udvikle og vedligeholde det immaterielle aktiv. Som det følger af de nævnte retningslinjers punkt 6.2, kan »immaterielle aktiver« have en betydelig værdi, selv om de ikke har nogen regnskabsmæssig værdi i selskabets balance. Endelig er der i denne henseende, således som det fremgår af henholdsvis punkt 1.22 og 6.27 i de nævnte retningslinjer, tale om det, der almindeligvis benævnes »handelsværdien« eller »salgsværdien«. Det skal desuden præciseres, at denne værdi kan variere over tid.

261 I den foreliggende sag melder sig spørgsmålet om, hvorvidt den første del af LuxSCS' vederlag, således som Kommissionen beregnede dette beløb i den anfægtede afgørelse, dvs. for det første buy-in-betalingen uden opskrivning og for det andet betalingerne i henhold til CSA, ligeledes uden opskrivning, faktisk afspejler værdien af de immaterielle aktiver, der var licenseret til LuxOpCo.

262 For det første kan det ganske vist antages, at den buy-in-betaling, som LuxSCS betalte til de amerikanske enheder som modydelse til overførslen af ejendomsretten til en del af de immaterielle aktiver, der allerede eksisterede, og en licens til de øvrige immaterielle aktiver, der allerede eksisterede (jf. præmis 4 ovenfor), faktisk afspejler værdien af de immaterielle aktiver på tidspunktet for indgåelsen af buy-in-aftalen, dvs. i 2005.

263 Selv om buy-in-betalingen ikke er en pris, der er forhandlet frit på markedet, er der nemlig, således som Amazon har anført i punkt 73 i stævningen i sag T-318/18, tale om den pris, der er betalt som modydelse for erhvervelsen af de immaterielle aktiver, der allerede eksisterede i 2005. En sådan betaling kan til forskel fra udviklingsomkostningerne afspejle værdien af de immaterielle aktiver, der var genstand for overførslen af ejendomsret, dvs. de immaterielle aktiver, der allerede eksisterede i 2005.

264 Det skal ikke desto mindre fremhæves, at de immaterielle aktiver – således som særligt Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende uden på dette punkt at være i modstrid med Kommissionen – i den relevante periode steg betragteligt i værdi takket være den vedvarende innovation inden for den teknologi, som bl.a. de amerikanske enheder udviklede gennem Amazon US, og takket være udviklingen i varemærket Amazons anseelse og dermed i de immaterielle aktiver i tilknytning til markedsføringen i Europa og i verden. Idet Kommissionen i 555. betragtning til den anfægtede afgørelse blot lagde udviklingsomkostningerne uden opskrivning (betalingerne i henhold til CSA) sammen med den pris, der blev betalt for at erhverve de immaterielle aktiver, der allerede eksisterede (buy-in-betalingen), blev der ikke taget hensyn til den omstændighed, at værdien af de immaterielle aktiver, der allerede eksisterede, i den foreliggende sag var steget i løbet af den relevante periode, for så vidt som disse aktiver blev udviklet og forbedret løbende af de amerikanske enheder og i en vis udstrækning udskiftet. Den overvæltning af betalingen i henhold til buy-in-aftalen, som Kommissionen har henvist til, og som kan godtages som den oprindelige værdi af de immaterielle aktiver i 2005, afspejler således ikke i sig selv salgsværdien af de nævnte immaterielle aktiver i hele den relevante periode.

265 Det var desuden med urette, at Kommissionen antog, at de betalinger, som LuxSCS foretog i henhold til buy-in-aftalen, kunne overvæltes på LuxOpCo uden at anvende en opskrivning. Den manglende opskrivning afspejler ikke det, som uafhængige parter ville have accepteret i forbindelse med en fri transaktion på markedet, og udgør dermed en fejl ved beregningen af LuxSCS' vederlag. Det er nemlig rimeligt at antage, at uafhængige parter, der agerer på markedet, søger at opnå gevinst ved, at deres aktiver gøres tilgængelige, hvilket desuden fremgår af bl.a. punkt 6.14 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen. Det fremgår således, at anvendelsen af en opskrivning i forbindelse med beregningen af et vederlag som det omhandlede er almindelig praksis på markedet. Som Amazon har gjort gældende i punkt 98 i stævningen i sag T-318/18, ville Kommissionen imidlertid, hvis den havde undersøgt de muligheder, der var tilgængelige for LuxSCS, således som det anbefales i det nævnte punkt 6.14, have konstateret, at der fandtes adskillige aktører, som drev onlinehandel i Europa, således at LuxSCS kunne have værdiansat de immaterielle aktiver ud fra mere end udviklingsomkostningerne alene.

266 For det andet skal det endvidere hvad angår betalingerne i henhold til CSA bemærkes, at det – som forklaret ovenfor – fremgår af punkt 6.27 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen, at selv om omkostningerne til udvikling af de immaterielle aktiver kan tages i betragtning med henblik på at fastlægge sammenligneligheden eller den relative værdi med hensyn til de bidrag, som de forskellige parter i en transaktion har ydet, består der ingen nødvendig forbindelse mellem udviklingsomkostningerne og værdien af de immaterielle aktiver. Selve den overvæltning af betalingen i henhold til CSA, som Kommissionen har henvist til, svarer udelukkende til tilbagebetalingen af de omkostninger, som LuxSCS skal bære med henblik på udviklingen af de immaterielle aktiver, og afspejler ikke værdien af de forbedrede immaterielle aktiver. Tilbagebetaling af udviklingsomkostningerne alene uden anvendelse af en opskrivning udgår fra en tilgang, der ikke svarer til et markedsbaseret resultat.

267 Der erindres i denne forbindelse om, at formålet med den kontrollerede transaktion, der er genstand for Kommissionens undersøgelse, er LuxSCS' licensering af de immaterielle aktiver til LuxOpCo, idet det erindres, at LuxSCS var part i CSA. Det er ubestridt, at ATI og A 9 udførte en række funktioner i forbindelse med udviklingen af en del af de immaterielle aktiver. Kommissionens argument om, at ATI og A 9 modtog »vederlag« for disse funktioner gennem betalingerne i henhold til CSA er imidlertid udtryk for en fejlagtig forståelse af CSA fra Kommissionens side. Det fremgår af punkt 4.3 i CSA, at de betalinger, som LuxSCS foretog i henhold til CSA, udelukkende blev beregnet som en procentandel af de udviklingsomkostninger, som parterne i CSA havde påtaget sig. LuxSCS' deltagelse i udviklingsomkostningerne er ganske vist proportional med de overskud, som de enheder, der kontrolleredes af LuxSCS, og dermed af LuxOpCo, opnåede, sammenlignet med de overskud, som ATI og A 9 opnåede. Det står alligevel fast, at betalingerne i henhold til CSA dermed svarer til en del af de omkostninger til udvikling af de immaterielle aktiver, som blev udviklet inden for rammerne af CSA og stillet til rådighed for LuxOpCo i overensstemmelse med licensaftalen, og at de således ikke afspejler de immaterielle aktivers markedsværdi. Det er imidlertid denne værdi, som en armslængdeafgift i henhold til licensaftalen burde afspejle.

268 Henset til det ovenstående drages konstateringen af, at størrelsen af det licensgebyr, som LuxSCS betalte, skal afspejle værdien af de immaterielle aktiver, ikke i tvivl af den omstændighed, at LuxSCS ikke direkte selv udførte udviklingsfunktioner.

269 Det var således forkert af Kommissionen at hævde, at LuxSCS' vederlag kunne beregnes alene på grundlag af en overvæltning af omkostningerne til udviklingen af de immaterielle aktiver.

270 Den i præmis 269 ovenfor anførte konklusion drages ikke i tvivl af Kommissionens øvrige argumenter.

271 Kommissionen har for det første gjort gældende, at LuxSCS kun er et mellemled, og at selskabet blot overførte de omkostninger, der var forbundet med buy-in-aftalen og CSA, til LuxOpCo, og derefter overførte en del af det licensgebyr, der var modtaget fra LuxOpCo i henhold til licensaftalen, til A 9 og ATI, op til disse omkostninger. Forskellen mellem de beløb, der blev modtaget i henhold til licensgebyret, og de betalinger, der blev foretaget i henhold til CSA, blev tildelt LuxSCS, og derefter eventuelt sendt videre til selskabets medindehavere, uden at LuxSCS havde udført nogen funktion, der begrundede, at det fik tildelt disse beløb.

272 Selv hvis det skulle lægges til grund, at LuxSCS kun var et mellemled, dvs. at selskabet var sat imellem LuxOpCo og de amerikanske enheder ATI og A 9 og ikke havde udført udviklingsfunktioner, står det ikke desto mindre fast, at størrelsen af det licensgebyr, som LuxOpCo burde have betalt, og dermed LuxSCS' vederlag, burde have afspejlet handelsværdien af de immaterielle aktiver, der blev stillet til rådighed i henhold til licensaftalen. Selve den overvæltning af betalingen i henhold til CSA, som Kommissionen har henvist til, svarer imidlertid udelukkende til tilbagebetalingen af de omkostninger, som LuxSCS skulle bære med henblik på udviklingen af de immaterielle aktiver, og afspejler ikke de nævnte immaterielle aktivers handelsværdi.

273 Selv om Kommissionen med de i præmis 271 ovenfor anførte argumenter tilsigter at gøre gældende, at LuxOpCos beskatningsgrundlag blev nedsat som følge af LuxSCS' mellemkomst mellem LuxOpCo og de amerikanske enheder ATI og A 9, og som følge af indgåelsen af licensaftalen med LuxSCS – i modsætning til indgåelse af en licensaftale med de nævnte enheder – bemærkes, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse ikke støttede sig på et sådant ræsonnement for at godtgøre, at der forelå en fordel for LuxOpCo.

274 Det er endvidere ikke godtgjort, at det licensgebyr, der skulle have været betalt til de nævnte enheder, hvis LuxOpCo havde indgået licensaftalen direkte med de amerikanske enheder, uden at LuxSCS havde været sat imellem disse selskaber, ville have været anderledes end det licensgebyr, der skulle betales til LuxSCS.

275 For det andet drages den i præmis 269 ovenfor anførte konklusion ikke i tvivl af det argument, som Kommissionen har fremført i retsmødet, og hvorefter CSA kunne have været indgået direkte med LuxOpCo.

276 Det skal i denne forbindelse præciseres, at det ræsonnement, hvorefter der, hvis LuxSCS ikke havde eksisteret, ville have været indgået en aftale om omkostningsfordeling med LuxOpCo, er rent hypotetisk og de facto spekulativt.

277 Desuden støttede Kommissionen i den anfægtede afgørelse ikke sit ræsonnement på den omstændighed, at LuxOpCo kunne eller burde have været part i CSA direkte. Det må nemlig konstateres, at Kommissionen intet sted i den anfægtede afgørelse rejste tvivl om eksistensen af LuxSCS som sådan og heller ikke om, hvorvidt den konstruktion, der fulgte af indgåelsen af CSA og licensaftalen, var gyldig i henseende til luxembourgsk ret, med den begrundelse, at denne konstruktion havde gjort det muligt at nedsætte LuxOpCos skattegæld. Kommissionen begrænsede sig nemlig til at anfægte størrelsen af det licensgebyr, som LuxOpCo skulle betale til LuxSCS.

278 For det tredje drages den i præmis 269 ovenfor anførte konklusion ikke i tvivl af det argument, som Kommissionen har fremført i retsmødet, og hvorefter LuxSCS blev oprettet af rent skattemæssige grunde.

279 Alene den omstændighed, at en enhed, som tilhører en koncern, er blevet oprettet udelukkende med henblik på skatteoptimering, og at den modtager et licensgebyr for immaterielle aktiver, der er udviklet inden for den pågældende koncern, er ikke i sig selv tilstrækkelig til at konkludere, at der har været tale om skattefordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF for den enhed, som skal betale licensgebyret, og beviser derfor ikke nødvendigvis, at der har været tale om statsstøtte til fordel for den enhed, som skal betale licensgebyret.

280 I det foreliggende tilfælde skyldes den indbyrdes uoverensstemmende skattebehandling af LuxSCS mellem Luxembourg (LuxSCS var »skattemæssigt transparent« i Luxembourg) og De Forenede Stater (LuxSCS var »ikke skattemæssigt transparent« i De Forenede Stater) en »hybrid asymmetri«, dvs. en forskel i de gældende skattelovgivninger i Luxembourg og i De Forenede Stater med hensyn til identificering af den skattepligtige.

281 Som Kommissionen selv har anført i fodnote 16 til punkt 13 i svarskriftet i sag T-816/17, er konsekvenserne af denne asymmetri (ingen beskatning af overskuddene) imidlertid ikke genstand for den anfægtede afgørelse. Det spørgsmål, der er relevant i forbindelse med det foreliggende søgsmål, er således hverken, hvorvidt LuxSCS' eksistensgrundlag er rent skattemæssigt, eller i øvrigt hvorvidt de indtægter, som selskabet genererede, faktisk blev beskattet i De Forenede Stater i dets medindehaveres hænder, men hvorvidt LuxOpCo betalte et licensgebyr, som blev ansat for højt, og hvorvidt LuxOpCos vederlag – og dermed dets beskatningsgrundlag – som følge heraf blev kunstigt nedsat.

282 For det fjerde drages den i præmis 269 ovenfor anførte konklusion ikke i tvivl af det argument, som Kommissionen har fremført i retsmødet, og hvorefter LuxSCS var et »fiktivt« selskab, selv hvis dette argument kunne understøttes.

283 Det skal i denne henseende fastslås, at LuxSCS helt og holdent eksisterede juridisk, hvilket Kommissionen ikke har rejst tvivl om. LuxSCS havde hjemsted i Luxembourg og var opført i Storhertugdømmet Luxembourgs handelsregister som et luxembourgsk selskab.

284 Henset til det ovenstående skal det lægges til grund, at konklusionen i 555. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter den første del af »LuxSCS' vederlag« burde have bestået i en »[viderefakturering] af de gennemgående omkostninger, [selskabet] bar i forbindelse med [buy-in-aftalen] og CSA[..] (det vil sige [omkostningerne i henhold til buy-in-aftalen og CSA[…])« er behæftet med fejl, da et sådant licensgebyr ikke svarer til et markedsbaseret resultat. Denne fejl ved anvendelsen af TNMM er ligeledes tilstrækkelig til at fastslå, at Kommissionens primære konstatering med hensyn til fordelen som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF ikke kan godkendes. Undersøgelsen af parternes argumenter skal imidlertid videreføres som følger.

– *Om den anden del af LuxSCS' vederlag (vedligeholdelsesomkostninger)*

285 Hvad angår den anden del af LuxSCS' vederlag (jf. præmis 254 ovenfor) er Storhertugdømmet Luxembourg af den opfattelse, at vurderingen i 555. betragtning til den anfægtede afgørelse, nærmere bestemt argumentet om, at »LuxSCS [skulle] godtgøres med [en opskrivning] på et omkostningsgrundlag, der udelukkende bestod af omkostningerne pådraget for de eksterne tjenesteydelser, der var købt for at vedligeholde deres juridiske ejerskab af de immaterielle

aktiver«, er fejlagtigt. Storhertugdømmet Luxembourg har i denne forbindelse gjort gældende, at det var med urette, at Kommissionen fastsatte opskrivningen i henhold til »armslængdeprincippet« til 5% af de eksterne omkostninger på grundlag af JTPF-rapporten. Nærmere bestemt er den opskrivning på 5%, som anses for at være opskrivningen i henhold til »armslængdeprincippet«, ifølge Storhertugdømmet Luxembourg vilkårlig, aldeles som den summariske analyse, som denne opskrivning er baseret på. Hvad angår JTPF-rapporten var denne baseret på en analyse af den praksis, som skatteadministrationerne i medlemsstaterne havde observeret, og ikke på en analyse af den luxembourgske praksis med hensyn til artikel 164, stk. 3, i LIR. Ud over den omstændighed, at JTPF-rapporten ikke har nogen gyldighed i luxembourgsk ret, og at den blev vedtaget efter den omhandlede forudgående skatteafgørelse og således ikke var tilgængelig på det tidspunkt, hvor den nævnte skatteafgørelse blev vedtaget, henviser den pågældende rapport til opskrivninger, der blev observeret i forbindelse med koncerninterne transaktioner, og kan således ikke anvendes som grundlag for at fastsætte en opskrivning i henhold til armslængdeprincippet, dvs. en opskrivning, der svarer til de vilkår, der gælder på det frie marked.

286 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

287 Den har fremhævet, at den anden del af det licensgebyr, som LuxOpCo skulle betale til LuxSCS udgør en ubetydelig del af dette gebyr, således at denne del ikke har nogen reel indvirkning på det »vederlag« til LuxSCS, som Kommissionen beregnede. Ifølge Kommissionen var det i det foreliggende tilfælde ikke nødvendigt at foretage en egentlig analyse af afregningspriserne eller at fastsætte, præcist hvor stort LuxOpCos vederlag burde have været. JTPF-rapporten ville derimod kunne anvendes som en »sikkerhedsmargen« og gøre det muligt at fastsætte beløbet for koncerninterne transaktioner med lav værdi, for hvilke det ville være for bekosteligt og for omfattende at gennemføre en egentlig analyse af afregningspriserne. Storhertugdømmet Luxembourg er en del af EU Joint Transfer Pricing Forum, og JTPF-rapporten er ligeledes baseret på luxembourgsk praksis. Selv om de opskrivninger, der fremgår af JTPF-rapporten, blev observeret for koncerninterne transaktioner, er der ifølge Kommissionen tale om opskrivninger – som i almindelighed godtages af skatteadministrationerne – for så vidt som de afspejler rentabiliteten for virksomheder, der opererer på markedsvilkår. Endelig har Kommissionen anført, at JTPF-rapporten, selv om den er fra 2010, er baseret på oplysninger, der vedrører perioden fra 1999 til 2007, og har tilføjet, at disse oplysninger kan anvendes, for så vidt som den omhandlede forudgående skatteafgørelse først blev gennemført med virkning fra 2006.

288 Det bemærkes, at den anden del af det »vederlag« til LuxSCS, som Kommissionen beregnede, som anført i præmis 254 ovenfor svarer til omkostninger, der kan benævnes »vedligeholdelsesomkostninger«, plus 5%. Kommissionen anvendte dette afkast på 5% på grundlag af JTPF-rapporten, for så vidt som der er tale om det afkast, der oftest observeres for afregningspriser i forbindelse med koncerninterne tjenesteydelser med lav værditilvækst.

289 Som Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har gjort gældende, er den af Kommissionen anlagte tilgang problematisk i flere henseender.

290 Indledningsvis anerkendte Kommissionen selv i 557. betragtning til den anfægtede afgørelse, at der ikke fandtes sammenlignelighedsfaktorer med henblik på at vurdere LuxSCS' vederlag for selskabets funktioner i forbindelse med vedligeholdelse af dets ejendomsret til de immaterielle aktiver.

291 Det fremgår imidlertid af punkt 3.26 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen, at det ved anvendelsen af TNMM gælder, at »den nettoopskrivning, som den skattepligtige har opnået på grundlag af en kontrolleret transaktion […], teoretisk set bør fastsættes under henvisning til den nettoopskrivning, som samme skattepligtige opnår på grundlag af sammenlignelige transaktioner på det frie marked«. De manglende sammenlignelighedsfaktorer burde have ført til, at Kommissionen undlod at anvende TNMM på LuxSCS.

292 Den tilgang, som Kommissionen anlagde med henblik på at anvende JTPF-rapporten, i stedet for at foretage sin egen undersøgelse af sammenligneligheden og sin egen analyse af eksisterende sammenlignelige nettoopskrivninger på markedet, er ganske vist ikke uforenelig med anvendelsesreglerne for TNMM, således som disse regler følger af OECD's retningslinjer i 1995-versionen. Dels er det nemlig, således som det fremgår af bl.a. retningslinjernes punkt 3.29 og 3.30, almindelig kendt, at det er vanskeligt at finde tilstrækkeligt præcise oplysninger om eksisterende nettoopskrivninger på det frie marked og om de parametre, der ofte anvendes som overskudsindikatorer på det frie marked. Dels er formen og karakteren af de informationskilder, der anvendes i denne hensigt, som sådan uden relevans. Hvis der foreligger en offentliggørelse om overskudsindikatorer eller nettoopskrivninger, der er observeret inden for et bestemt økonomisk virksomhedsområde, kan denne offentliggørelse principielt anvendes, imidlertid uden, at der i denne henseende nødvendigvis er tale om en »sikkerhedsmargen« som f.eks. den, som Kommissionen har henvist til i forbindelse med den argumentation, der fremgår af præmis 287 ovenfor.

293 Anvendelsen af en sådan rapport kan imidlertid kun komme i betragtning, hvis de deri indeholdte oplysninger er relevante og pålidelige. I særdeleshed kan det af en sådan rapport som et minimum kræves, at de deri indeholdte oplysninger vedrører transaktioner, som er sammenlignelige med den kontrollerede transaktion, og funktioner, som er sammenlignelige med den testede enheds funktioner, således at sammenligningen faktisk er pålidelig.

294 Det må i den foreliggende sag konstateres, at den opskrivning, som Kommissionen anvendte på grundlag af JTPF-rapporten, svarer til den opskrivning, der ifølge rapportens forfattere i almindelighed observeres for visse »koncerninterne tjenesteydelser med lav værditilvækst«. LuxSCS leverede imidlertid ikke sådanne tjenesteydelser. De funktioner, der var knyttet til vedligeholdelsen af selskabets ejendomsret til de immaterielle aktiver, kan nemlig ikke sammenlignes med en koncernintern tjenesteydelse »med lav værditilvækst«. Heraf følger, at selv om JTPF-rapporten principielt ikke rejser metodemæssige vanskeligheder, står det alligevel fast, at de oplysninger, der var indeholdt i denne rapport, ikke havde nogen forbindelse til de funktioner, som LuxSCS udførte i forbindelse med den i den foreliggende sag kontrollerede transaktion, dvs. licensaftalen.

295 Henset til betragtningerne i præmis 257-292 ovenfor skal den af Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon fremførte argumentation, hvorved det tilsigtes at gøre gældende, at Kommissionen begik fejl i den funktionelle analyse af LuxSCS, hvilket havde indflydelse på dens konklusion vedrørende valget af LuxSCS som den part, der skulle testes i forbindelse med anvendelse af TNMM, tiltrædes. Kommissionen begik endvidere fejl i forbindelse med fastlæggelsen af den passende nettoopskrivning, som skulle anvendes på den i den foreliggende sag kontrollerede transaktion.

3) Konklusion vedrørende den primære konstatering

296 I lyset af disse forskellige betragtninger skal Storhertugdømmet Luxembourgs og Amazons argumentation, hvorved den primære konstatering af fordelen bestrides, tiltrædes. Dels antog Kommissionen fejlagtigt, at LuxSCS skulle vælges som den part, der skulle testes. Dels er den beregning af »LuxSCS' vederlag«, som Kommissionen foretog ud fra den forudsætning, at LuxSCS burde være den enhed, der skulle testes, behæftet med adskillige fejl og kan hverken anses for at være tilstrækkeligt pålidelig eller for at gøre det muligt at nå frem til et armslængderesultat. For så vidt som den beregningsmetode, som Kommissionen anvendte, ikke kan godtages, kan denne metode ikke anføres til støtte for Kommissionens konstatering, hvorefter det licensgebyr, som LuxOpCo betalte til LuxSCS, burde have været lavere end den, der faktisk blev modtaget i henhold til den omhandlede forudgående skatteafgørelse i den anfægtede periode. De forhold, der indgår i den primære konstatering af fordelen, gør det således ikke muligt at fastslå, at LuxOpCos skattebyrde blev kunstigt nedsat på grund af en for høj ansættelse af licensgebyret.

297 Følgelig skal det første og det andet klagepunkt i det første anbringendes andet og tredje led i sag T-816/17 og det andet og det fjerde anbringende i sag T-318/18, hvormed det tilsigtes at gøre gældende, at Kommissionen ikke inden for rammerne af dens primære konstatering har godtgjort, at der foreligger en fordel, tiltrædes, uden at det er nødvendigt at undersøge de andre anbringender og argumenter, hvormed den primære konstatering bestrides.

3. Om de anbringender og argumenter, hvorved det tilsigtes at bestride det subsidiære ræsonnement vedrørende fordelen

298 Inden for rammerne af det tredje klagepunkt i det første anbringendes andet led i sag T-816/17 og det femte anbringende i sag T-318/18 har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon anfægtet Kommissionens subsidiære ræsonnement vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en skattefordel for LuxOpCo.

299 Med henblik på en nærmere undersøgelse af disse anbringender erindres om, at Kommissionen som anført i præmis 65-68 ovenfor inden for rammerne af sit subsidiære ræsonnement vedrørende forekomsten af en fordel foretog tre konstateringer, hvorefter den metode til fastsættelse af afregningspriser, som blev godkendt med den omhandlede forudgående skatteafgørelse, er baseret på tre fejlagtige metodemæssige valg.

300 Først identificerede Kommissionen med den første sekundære konstatering (565.-569. betragtning til den anfægtede afgørelse) en fejl i forbindelse med valget af den metode til fastsættelse af afregningspriser, som blev godkendt med den omhandlede forudgående skatteafgørelse. Det skal i denne henseende bemærkes, at parterne er enige om, at den metode, som blev anvendt i rapporten om afregningspriser fra 2003, i realiteten svarede til TNMM. I modsætning til, hvad der fremgår af selve rapporten om afregningspriser fra 2003, har rapportens forfattere derimod hverken valgt eller faktisk anvendt avancefordelingsmetoden. Amazon har i sin besvarelse af de skriftlige spørgsmål bekræftet, at den metode til fastsættelse af afregningspriser, som blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, i det første trin bestod i at beregne LuxOpCos vederlag i henhold til TNMM og, i det andet trin, at tilskrive LuxSCS de samlede residualavancer som betaling for de immaterielle aktiver. Derudover anførte Kommissionen i 540. betragtning til den anfægtede afgørelse den omstændighed, at forfatterne til rapporten om afregningspriser fra 2003 i virkeligheden anvendte TNMM og ikke avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en residualanalyse.

301 Kommissionen har til støtte for den første sekundære konstatering gjort gældende, at de luxembourgske skattemyndigheder, forudsat at LuxSCS faktisk udførte unikke og værdifulde funktioner – hvilket Kommissionen har bestridt – ikke kunne være uvidende om, at LuxOpCo ligeledes udførte unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med den intellektuelle ejendomsret og i tilknytning til Amazon-koncernens forretningsaktiviteter i Europa og ikke rutineadministrationsopgaver. Kommissionen var følgelig af den opfattelse, at den fastsættelsesmetode, der var anvendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, ikke gjorde det muligt at nå frem til et pålideligt resultat, og at avancefordelingsmetoden kombineret med en bidragsanalyse var mere hensigtsmæssig. Hvis den sidstnævnte metode var blevet anvendt, ville LuxOpCos vederlag og dermed selskabets skattepligtige indkomst imidlertid ifølge Kommissionen have været større.

302 Dernæst var Kommissionen inden for rammerne af den anden sekundære konstatering (570.-574. betragtning til den anfægtede afgørelse) af den opfattelse, at det valg af avanceniveauindikator, som var blevet godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, var fejlagtigt. Nærmere bestemt fandt Kommissionen, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse – selv forudsat at den funktionelle analyse, der var indeholdt i rapporten om afregningspriser fra 2003, var korrekt – idet den godkendte en opskrivning af driftsudgifterne og ikke af de samlede omkostninger, på uhensigtsmæssig vis nedbragte LuxOpCos skattepligtige indkomst, hvorved selskabet blev tildelt en økonomisk fordel.

303 Endelig konkluderede Kommissionen inden for rammerne af den tredje sekundære konstatering (574.-578. betragtning til den anfægtede afgørelse), at det under alle omstændigheder hverken var hensigtsmæssigt eller økonomisk begrundet at indføre et loft i prisfastsættelsesmetoden med henblik på at fastsætte LuxOpCos beskatningsgrundlag, således som dette var blevet godkendt i den anfægtede afgørelse. Kommissionen var af den opfattelse, at indførelsen af et sådant loft, for så vidt som den førte til en nedsættelse af LuxOpCos skattepligtige indkomst for skatteårene 2006, 2007, 2011, 2012 og 2013, tildelte dette selskab en økonomisk fordel.

304 Det skal præciseres, at hver enkelt af de sekundære konstateringer i den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.2.1-9.2.2.3 er indbyrdes uafhængige. Det vil således med hver enkelt af disse kunne godtgøres, at der forelå en fordel. Kommissionen har såvel i sin besvarelse af de skriftlige spørgsmål som i retsmødet bekræftet, at hver enkelt af de sekundære konstateringer uafhængigt og selvstændigt understøtter konstateringen af, at der forelå en fordel.

a) Indledende bemærkninger vedrørende de tre sekundære konstateringer

305 Kommissionen præciserede i 564. betragtning til den anfægtede afgørelse, at formålet med den vurdering, som den foretog i forbindelse med afsnit 9.2.2 om de sekundære konstateringer af fordelen, ikke var at bestemme et »præcist« armslængdevederlag for LuxOpCo, men at fremvise, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse tildelte en økonomisk fordel til LuxOpCo, idet den godkendte nogle fejlagtige metodemæssige valg, som resulterede i en nedbringelse af LuxOpCos skattepligtige indkomst.

306 Som supplement til det i præmis 123-126 ovenfor anførte skal det i lyset af indholdet i dom af 24. september 2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen (T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669), klarlægges, hvilket bevisniveau der påhviler Kommissionen i forbindelse med, at den efterprøver, hvorvidt der i sammenhæng med en skattemæssig forhåndsudtalelse som den omhandlede forudgående skatteafgørelse foreligger statsstøtte.

307 Først præciserede Retten, i præmis 152 i dom af 24. september 2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen (T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669), at når Kommissionen gør brug af armslængdeprincippet til at kontrollere, om et integreret selskabs skattepligtige fortjeneste ved anvendelsen af en skatteforanstaltning (første sammenligningsfaktor) svarer til en pålidelig estimering af en skattepligtig fortjeneste på markedsvilkår (anden sammenligningsfaktor), kan den kun fastslå forekomsten af en fordel efter artikel 107, stk. 1, TEUF, såfremt forskellen mellem de to sammenligningsfaktorer går ud over den usikkerhed, som er indbygget i den metode, der anvendes til denne sammenligning.

308 Heraf følger, at Kommissionen for at påvise, at en forudgående skatteafgørelse, der er blevet anvendt til at beregne vederlaget til en virksomhed, tildeler en økonomisk fordel, skal godtgøre, at dette vederlag afviger fra et armslængderesultat i en sådan størrelsesorden, at det ikke kan betragtes som et vederlag, der ville være opnået på markedet på konkurrencevilkår.

309 Dernæst præciserede Retten, i præmis 201 og 211 i dom af 24. september 2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen (T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669), at den manglende overholdelse af forskrifter med hensyn til metode ikke nødvendigvis i sig selv førte til nedsættelse af skattebyrden. Kommissionen skulle også godtgøre, at de metodologiske fejl, den havde identificeret i den forudgående skatteafgørelse, ikke gav mulighed for at føre til en pålidelig estimering af et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og at de havde resulteret i en reduktion af det skattepligtige overskud. Retten konkluderede således, at alene Kommissionens konstatering af, at der var begået fejl ved valget eller anvendelsen af metoden til fastsættelse af afregningspriser, i princippet ikke i sig selv var tilstrækkelig til at godtgøre tilstedeværelsen af en fordel og følgelig fastslå, at der forelå statsstøtte som omhandlet i artikel 107 TEUF.

310 Det bemærkes i denne henseende, at selv om det tilkommer Kommissionen konkret at godtgøre, at den metodologiske fejl har ført til en nedsættelse af skattebyrden for den, der er begunstiget af den forudgående skatteafgørelse, har Retten ikke udelukket, at en metodologisk fejl i visse tilfælde er af en sådan karakter, at den på ingen måde giver mulighed for at føre til en estimering af et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og at den nødvendigvis fører til en for lav ansættelse af det vederlag, der burde have været modtaget på markedsvilkår.

311 En sådan fortolkning af dom af 24. september 2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen (T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669), fremgår af anvendelsen af formuleringen »i princippet« i den nævnte doms præmis 201 og 211 samt i præmis 212 heri, hvori det præciseres, at Kommissionen i den pågældende sag ikke havde henvist til nogen oplysninger, hvoraf det kunne konkluderes – uden at der blev foretaget en sammenligning med det resultat, som ville have været opnået ved brug af den metode, som Kommissionen havde anbefalet – at valget af den metode, der var blevet godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, nødvendigvis førte til et resultat, der var for lavt.

312 Henset til det ovenstående og i mangel af en sammenligning i den anfægtede afgørelse mellem på den ene side det resultat, der ville have været opnået ved brug af den metode til fastsættelse af afregningspriser, som Kommissionen anbefalede, og på den anden side det resultat, som blev opnået ved brug af den omhandlede forudgående skatteafgørelse, er den fremgangsmåde, som Kommissionen redegjorde for i 564. betragtning til den anfægtede afgørelse, og som den alene anvendte til at identificere fejl i analysen af afregningspriserne, i princippet utilstrækkelig til at fastslå, at der faktisk fandt en nedsættelse af LuxOpCos skattebyrde sted.

313 Det skal ikke desto mindre efterprøves, om Kommissionens subsidiære ræsonnement vedrørende fordelen – til trods for det i 564. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte – indeholder konkrete oplysninger, der gør det muligt at fastslå, at de fejl i analysen af afregningspriserne, som Kommissionen identificerede, førte til en egentlig nedsættelse af LuxOpCos skattebyrde.

b) Den første sekundære konstatering med hensyn til fordelen

314 Inden for rammerne af det tredje klagepunkt i det første anbringendes andet led i sag T-816/17 og det femte anbringende i sag T-318/18 har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon bestridt Kommissionens første sekundære konstatering vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en skattemæssig fordel for LuxOpCo (den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.2.1). Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har nærmere bestemt bestridt anbringendet om, at den af Kommissionen anbefalede metode til fastsættelse af afregningspriser, dvs. avancefordelingsmetoden kombineret med bidragsanalyse, var hensigtsmæssig. De nævnte parter har gjort gældende, at Kommissionen med urette konkluderede, at LuxOpCo udførte unikke og værdifulde funktioner. Storhertugdømmet Luxembourg har fremhævet, at Kommissionen desuden ikke selv forsøgte at anvende avancefordelingsmetoden.

315 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

316 Ifølge Kommissionen blev der i den anfægtede afgørelse med rette påpeget en række uhensigtsmæssige metodologiske valg hvad angår den metode til fastsættelse af afregningspriser, som blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse. Kommissionen er af den opfattelse, at selv hvis LuxSCS blev anset for at udføre unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, var dette ligeledes tilfældet for LuxOpCo, således at en fastsættelse af afregningspriserne baseret på avancefordelingsmetoden ville være en mere hensigtsmæssig metode til fastsættelse af afregningspriser og ville have ført til et højere vederlag til LuxOpCo end det, som blev bekræftet i den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

317 Det skal i den foreliggende sag konstateres, at Kommissionen i 565.-568. betragtning til den anfægtede afgørelse i det væsentlige anførte, at selv hvis argumentet om, at LuxSCS udførte unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, skulle godtages, ville den omstændighed, at LuxOpCo ligeledes varetog sådanne funktioner, have betydet, at avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, i den foreliggende sag skulle have været foretrukket frem for TNMM.

318 Der skal i denne henseende præciseres to forskellige forhold.

319 For det første anførte Kommissionen i 565. betragtning til den anfægtede afgørelse, at LuxOpCo i den relevante periode langt fra udelukkende udførte »rutine«-administrationsopgaver, men udførte en række unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver og Amazon-koncernens europæiske virksomhedsdrift.

320 Det skal i denne sammenhæng ligeledes præciseres, at Kommissionen hverken konstaterede, at visse af LuxOpCos funktioner, således som disse var blevet fastlagt i forbindelse med dens egen funktionelle analyse, kunne have været kvalificeret som »almindelige funktioner« eller »rutinefunktioner«, eller at sådanne funktioner til trods for, at de var rutinemæssige, burde have medført et yderligere vederlag.

321 For det andet konkluderede Kommissionen i 568. betragtning til den anfægtede afgørelse, at anvendelsen af bidragsanalysen på den foreliggende sag ville have ført til et vederlag til LuxOpCo for alle selskabets funktioner og alle dets aktiver og risici, som analyseret i den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1.2, og dermed til et højere vederlag end det, der blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse. Kommissionen antog samtidig, at godkendelsen af TNMM i den omhandlede forudgående skatteafgørelse resulterede i en nedbringelse af LuxOpCos skattepligtige indkomst sammenlignet med selskaber, hvis skattepligtige indkomst afspejlede priser, som var forhandlet på markedet. Som det fremgår af 566. betragtning til den anfægtede afgørelse, var det ifølge Kommissionen i særdeleshed uhensigtsmæssigt at godkende en metode til fastsættelse af afregningspriser, som angav, at hele residualavancen genereret af LuxOpCo ud over [*fortroligt*] af deres driftsudgifter blev tilskrevet LuxSCS.

322 Det fremgår endvidere af punkt 45 i Kommissionens besvarelse af Rettens skriftlige spørgsmål, at den nævnte institution er af den opfattelse, at LuxOpCos vederlag »nødvendigvis« var højere ved anvendelse af avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, da denne metode ville have gjort det muligt at yde betaling for LuxOpCos unikke og værdifulde funktioner.

323 Det er på grundlag af betragtningerne i præmis 316-322 ovenfor, at Storhertugdømmet Luxembourgs og Amazon klagepunkter, hvormed den første sekundære konstatering bestrides, skal undersøges.

324 Som det fremgår af præmis 314 ovenfor, har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon fremført tre klagepunkter, hvorved det tilsigtes at bestride for det første anbringendet om, at LuxOpCo udførte unikke og værdifulde funktioner, for det andet konstateringen af, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse fejlagtigt havde godkendt anvendelsen af TNMM, og at avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, skulle have været anvendt i den foreliggende sag, og for det tredje den konklusion, hvorefter avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, »nødvendigvis« ville have ført til et højere vederlag.

1) Hvorvidt LuxOpCo udførte såkaldt »unikke og værdifulde« funktioner

325 Det skal først og fremmest bemærkes, at den første sekundære konstatering udtrykkeligt henviser til den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1.2.1 og 9.2.1.2.2 samt 9.2.1.2.3 og 9.2.1.4, hvori Kommissionen foretog sin egen funktionelle analyse af LuxOpCo, og er direkte støttet på konstateringerne i disse afsnit.

326 De konstateringer, der blev foretaget i den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1.2.1 og 9.2.1.2.2 samt 9.2.1.2.3 og 9.2.1.2.4, samt konstateringen af, at LuxOpCo udførte unikke og værdifulde funktioner, er genstand for det tredje klagepunkt i det første anbringendes andet led i sag T-816/17 og det femte anbringende, hvori der henvises til det andet og det tredje anbringende, i sag T-318/18, hvorved den funktionelle analyse, som Kommissionen foretog af LuxOpCo, bestrides.

327 Alle Storhertugdømmet Luxembourgs og Amazons argumenter, hvorved det bestrides, at den funktionelle analyse, som Kommissionen foretog af LuxOpCo, var begrundet, og konstateringen af, at LuxOpCo udførte unikke og værdifulde funktioner, skal undersøges samlet.

328 For det første er Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon af den opfattelse, at LuxOpCo ikke udførte nogen væsentlige funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen, forvaltningen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver i Europa, men alene var ansvarlig for virksomhedens drift. Den vigtigste del af udviklingen, forvaltningen og forbedringen af de immaterielle aktiver fandt nemlig sted i De Forenede Stater.

329 Dernæst har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon i det væsentlige gjort gældende, at LuxOpCos funktioner i forbindelse med Amazon-koncernens forretningsaktiviteter i Europa udgjorde rutinemæssige bidrag og ikke unikke og værdifulde bidrag, for så vidt som de i stor udstrækning var baseret på de immaterielle aktiver, som LuxSCS stillede til rådighed. LuxOpCos funktioner i forbindelse med Amazon-koncernens forretningsaktiviteter i Europa var således begrænset til administrationsopgaver.

330 Hvad endelig angår LuxOpCos aktiver og de risici, som det påtog sig, har Amazon anført, at de risici, der var forbundet med LuxOpCos forretningsaktiviteter, blev forvaltet og mindsket gennem teknologien.

331 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

332 Den har indledningsvis i det væsentlige gjort gældende, at det var LuxOpCo, som med støtte fra de lokale EU-datterselskaber udførte alle de relevante unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktivers tre bestanddele, nærmere bestemt teknologi, kundeoplysninger og markedsføring.

333 Den har dernæst gjort gældende, at de »menneskelige« funktioner ikke var blevet erstattet af teknologien hverken hvad angår prisfastsættelse, Amazon-koncernens relationer til sælgere og kunder, lagerstyring eller beslutninger om lagerbeholdninger. Kommissionen har anført, at den omstændighed, at LuxOpCo anvendte de immaterielle aktiver i forbindelse med udførelsen af disse funktioner, ikke betød, at funktionerne ikke kunne anses for at være unikke og værdifulde.

334 Hvad endelig angår de aktiver, som LuxOpCo anvendte, og de risici, som selskabet påtog sig, har Kommissionen anført dels, at Storhertugdømmet Luxembourg ikke har fremsat nogen direkte kritik mod de betragtninger i den anfægtede afgørelse, som vedrører disse to forhold, dels, at den bestrider Amazons argument, hvorefter teknologien gjorde det muligt at forvalte LuxOpCos risici, uden at der krævedes den mindste menneskelige indgriben.

335 Det skal indledningsvis fremhæves, at undersøgelsen af, hvorvidt LuxOpCo faktisk udførte »unikke og værdifulde funktioner«, således som Kommissionen har gjort gældende, eller derimod udelukkende »rutinefunktioner«, således som Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har gjort gældende, skal foretages under hensyntagen til de begreber, der er omhandlet i præmis 227 ovenfor. Begrebet »unikke og værdifulde funktioner«, selv om det ikke fremgår udtrykkeligt af OECD's retningslinjer i 1995-versionen, står i modsætning til begrebet »rutinefunktioner«, som henviser til funktioner, der er nemme at vurdere. Som anført i præmis 228 ovenfor henviser begrebet »unik funktion« til en situation, hvor der for en bestemt funktion ikke findes sammenlignelighedsfaktorer. Begrebet »værdifuld funktion« vedrører bl.a. den omstændighed, at den pågældende funktion gør det muligt at generere betydelige indtægter.

336 For så vidt som Kommissionen hovedsageligt baserede sin funktionelle analyse af LuxOpCo på erklæringer, som dette selskabs ansatte havde afgivet i forbindelse med den retstvist, der var indbragt for United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) (herefter

»vidneudsagnene fra Amazons ansatte«), skal det endvidere ligeledes bemærkes, at Storhertugdømmet Luxembourg i stævningen i sag T-816/17 har gjort gældende, at disse vidneudsagn er fra 2014 og vedrører Amazon-koncernens aktiviteter i perioden fra 2005 til 2014, således at de luxembourgske myndigheder under ingen omstændigheder kunne have kendskab til disse oplysninger på tidspunktet for udstedelsen af den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

337 Det skal i denne henseende indledningsvis bemærkes, at dette argument fra Storhertugdømmet Luxembourgs side strider mod det synspunkt, som det anlagde i sin besvarelse af Rettens skriftlige spørgsmål. Hvad angår muligheden for at tage hensyn til udtalelsen fra United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) og til rapporten om afregningspriser fra 2017 har Storhertugdømmet Luxembourg nemlig anført, at det for at afgøre, hvorvidt LuxOpCo havde modtaget en fordel, var nødvendigt at undersøge, hvilken skat dette selskab skulle have betalt uden den omhandlede forudgående skatteafgørelse, hvilket nødvendigvis indebærer, at oplysninger, der kan henføres til tiden efter udstedelsen af den omhandlede forudgående skatteafgørelse, tages i betragtning.

338 I dom af 24. september 2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen (T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 247 og 250), fandt Retten ganske vist, at undersøgelsen af, hvorvidt en forhåndsgodkendt prisfastsættelsesaftale, som var genstand for den anfægtede afgørelse, medførte en fordel, burde foretages på baggrund af situationen, som den var på det tidspunkt, da den blev indgået. Retten støttede imidlertid denne konstatering på den omstændighed, at den forhåndsgodkendte prisfastsættelsesaftale i den nævnte sag var den eneste foranstaltning, som Kommissionen havde anfægtet.

339 Det skal i den foreliggende sag fastslås, at den foranstaltning, som de luxembourgske myndigheder vedtog, og som er genstand for den anfægtede afgørelse, ikke alene består af den omhandlede forudgående skatteafgørelse, der blev vedtaget i 2003 og efterfølgende forlænget i 2004 og i 2010, men ligeledes af den senere godkendelse af LuxOpCos årlige angivelse på grundlag af den nævnte skatteafgørelse, således at oplysningerne om LuxOpCos faktiske situation i den pågældende periode nødvendigvis var oplysninger, der var tilgængelige for skattemyndighederne, da de vedtog de foranstaltninger, der er genstand for den forudgående skatteafgørelse.

340 Heraf følger, at det under omstændighederne i den foreliggende sag ikke kan foreholdes Kommissionen, at den baserede sin analyse på vidneudsagnene fra Amazons ansatte. Disse oplysninger skal således tages i betragtning med henblik på bedømmelsen af de klagepunkter, som Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har fremsat for så vidt angår den funktionelle analyse af LuxOpCo.

i) Funktioner udført af LuxOpCo i forbindelse med de immaterielle aktiver (afsnit 9.2.1.2.1 i og 449.-472. betragtning til den anfægtede afgørelse)

341 Parterne er i almindelighed uenige om, hvorvidt LuxOpCo havde udført væsentlige »unikke og værdifulde« funktioner for så vidt angår de immaterielle aktiver. Ifølge Kommissionen var dette tilfældet, eftersom LuxOpCo havde ansvaret for at tilpasse teknologien til det europæiske markeds særlige beskaffenhed, for at udvikle kundeoplysningerne og for aktiviteter i forbindelse med markedsføringsaktiverne.

342 Inden for rammerne af den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.1.2.1 gjorde Kommissionen gældende, at LuxOpCo i henhold til licensaftalen havde fået overdraget »unikke og værdifulde« funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver. Disse funktioner omfattede ifølge Kommissionen

udvikling, forbedring og forvaltning af den intellektuelle ejendomsret generelt, men også i forhold til hver enkelt af de immaterielle aktivers tre bestanddele, dvs. teknologi, kundeoplysninger og varemærke, gennem uafhængig europæisk teknologisk og virksomhedsmæssig innovation, oprettelse og forvaltning af kundeoplysninger samt udvikling og vedligeholdelse af varemærket. Nærmere bestemt udnyttede LuxOpCo således ifølge Kommissionen ikke blot teknologien til driften af websteder i EU, men bidrog aktivt til udviklingen, forbedringen og forvaltningen heraf i den relevante periode (449., 450. og 465. betragtning til den anfægtede afgørelse).

343 For det første anførte Kommissionen, at LuxOpCo havde en eksklusiv og uigenkaldelig licens til de immaterielle aktiver og dermed retten til at videreudvikle, forbedre, vedligeholde og beskytte disse immaterielle aktiver, selv om LuxSCS bevarede ejendomsretten til de afledte værker udviklet af LuxOpCo (450. betragtning til den anfægtede afgørelse).

344 For det andet konstaterede Kommissionen, at LuxOpCo i almindelighed havde bidraget til udviklingen, vedligeholdelsen og forvaltningen af de immaterielle aktiver gennem »EU IP Steering Committee« (styregruppe for immaterielle rettigheder i Unionen) (452.-455. betragtning til den anfægtede afgørelse). Ifølge Kommissionen var EU IP Steering Committee et forum, hvor ledere ansat hos LuxOpCo og ASE med ansvar for handel og teknologi mødtes for at drøfte og anbefale foranstaltninger vedrørende de immaterielle aktiver i Europa, som blev præsenteret for dem af Amazon-koncernens jurister. De egentlige beslutninger vedrørende udvikling, forbedring, forvaltning og udnyttelse af de immaterielle aktiver blev taget af LuxOpCos og ASE's medlemmer af gruppen i deres egenskab af beslutningstagende ledere med ansvar for Amazon-koncernens europæiske detail- og servicevirksomhed (452.-455. betragtning til den anfægtede afgørelse).

345 For det tredje gjorde Kommissionen gældende, at LuxOpCo havde bidraget til udviklingen af teknologien (466.-472. betragtning til den anfægtede afgørelse). Den anførte, at den teknologi, som LuxSCS stillede til rådighed for LuxOpCo, ganske vist var »Amazon USA's eksisterende teknologi«, således som denne »udvikle[de]s løbende i USA« (456. og 461. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen var imidlertid af den opfattelse, at flere af funktionerne i Amazons amerikanske software skulle tilpasses for at kunne tages i anvendelse i Europa. Kommissionen gjorde navnlig gældende, at LuxOpCo, for at Amazon-koncernens europæiske forretningsaktiviteter skulle lykkes, udviklede, forbedrede og forvaltede den amerikanske teknologi med støtte fra dets datterselskaber i den relevante periode (456.-460. betragtning til den anfægtede afgørelse). Desuden havde LuxOpCo og dets lokale EU-datterselskaber specifikt udviklet vigtig teknologi til anvendelse i den europæiske detail- og servicevirksomhed. Et eksempel på denne teknologi var »European Fulfillment Network« (det europæiske opfyldelsesnetværk, EFN), en teknologi, der havde gjort det muligt at samle Amazon-koncernens lagre, som befandt sig i forskellige medlemsstater, og lægge de europæiske distributionscentre sammen, således at kunder fra alle EU-medlemsstater takket være dette værktøj blev sat i stand til at købe varer fra Amazon-koncernens websteder i et hvilket som helst land i Europa (462. og 463. betragtning til den anfægtede afgørelse).

346 For det fjerde konstaterede Kommissionen for så vidt angår kundeoplysningerne, at LuxOpCo, selv om det var LuxSCS, der havde den juridiske ejendomsret til kundeoplysningerne for de europæiske websteder, havde udført aktive og afgørende funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen og forvaltningen af disse oplysninger i den relevante periode (466.-468. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen anførte i denne henseende, at LuxOpCo aktivt havde indhentet de pågældende oplysninger til LuxSCS som en tjeneste og havde ansvar for vedligeholdelse og kontrol med overholdelse af gældende databeskyttelseslovgivning.

347 Hvad for det femte angår »varemærket« (469. og 470. betragtning), dvs. Amazons varemærker, for så vidt som de var registreret i EU, anførte Kommissionen, at værdien af dette varemærke – selv om det var et anerkendt varemærke, og global genkendelse af et varemærke er et stort aktiv, når der skal tiltrækkes kunder – var af underordnet betydning for de tre vigtigste drivkræfter i forbindelse med gennemførelsen i Europa af de tre grundpiller i Amazon-koncernens virksomhed, nærmere bestemt sortiment, pris og brugervenlighed (herefter »de tre grundpiller«). Henset til den omstændighed, at Amazon-koncernens varemærke og omdømme i høj grad var afhængige af, at kunderne hele tiden fra LuxOpCo og de lokale EU-datterselskaber fik en yderst tilfredsstillende service, må det ifølge Kommissionen konkluderes, at værdiskabelsen i forbindelse med Amazons varemærke i Europa fandt sted hos LuxOpCo og de lokale EU-datterselskaber og ikke hos LuxSCS (469. og 470. betragtning til den anfægtede afgørelse). Derudover blev markedsføringsaktiviteterne varetaget af LuxOpCo og de lokale EU-datterselskaber på grundlag af lokal ekspertise (472. betragtning til den anfægtede afgørelse).

348 For så vidt som Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har bestridt hvert enkelt af de fem punkter i Kommissionens analyse, skal argumenterne vedrørende hvert enkelt af disse spørgsmål undersøges særskilt.

349 Forud for en sådan undersøgelse skal det indledningsvis præciseres, at Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon ikke har bestridt, at LuxOpCo udførte bestemte funktioner i forbindelse med udviklingen af de immaterielle aktiver, herunder navnlig teknologien, men alene har bestridt, at LuxOpCo i væsentlig grad deltog i udviklingen af de immaterielle aktiver og dermed, at selskabet udførte unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med disse aktiver.

350 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har nemlig i deres skriftlige indlæg medgivet, at LuxOpCo udførte udviklingsfunktioner, som de nævnte parter har betegnet som »minimale«, eller endda at selskabet spillede en rolle, som dog var »underordnet«, i forbindelse med de immaterielle aktivers værdiskabelse.

351 Heraf følger således, at selv efter Storhertugdømmet Luxembourgs og Amazons opfattelse, udførte LuxOpCo faktisk en række funktioner, om end af underordnet karakter, i forbindelse med udviklingen af de immaterielle aktiver.

– Om karakteren af den licens, der var tildelt LuxOpCo (450. betragtning til den anfægtede afgørelse)

352 Som allerede bemærket i præmis 343 ovenfor fremhævede Kommissionen, i 450. betragtning til den anfægtede afgørelse, med henblik på at godtgøre betydningen af LuxOpCos funktioner i forbindelse med udviklingen af de immaterielle aktiver den omstændighed at LuxOpCo havde »en ret til at videreudvikle[,] […] forbedre[…] [og] vedligeholde de immaterielle aktiver i hele deres levetid«. Kommissionen har i denne sammenhæng i punkt 100 i svarskriftet i sag T-816/17 anført, at LuxOpCo havde en »eksklusiv ret til at videreudvikle, forbedre og vedligeholde Amazons immaterielle aktiver«.

353 Formuleringen »eksklusiv« blev ganske vist anvendt i licensaftalens punkt 2.1 til at beskrive den licens, der var blevet tildelt LuxOpCo, og som under alle omstændigheder kun omfattede det europæiske område. Punkt 2.1, litra a), har følgende ordlyd:

»Eksklusiv licensering af intellektuel ejendomsret

[LuxSCS] tildeler uigenkaldeligt på grundlag af samtlige [LuxSCS'] immaterielle ejendomsrettigheder til eller omfattende [LuxSCS'] immaterielle aktiver, uagtet om rettighederne foreligger nu eller i fremtiden, [LuxOpCo] følgende eksklusive eneret og licens til [LuxSCS'] immaterielle aktiver under [licensaftalens] gyldighedsperiode […].«

354 Under henvisning til de kontraktlige aftaler mellem LuxSCS og de amerikanske enheder skal det ikke desto mindre konstateres, at LuxOpCo i realiteten ikke var den eneste enhed, der havde ret til at forbedre og udvikle disse immaterielle aktiver.

355 De rettigheder, som LuxOpCo nød i henseende til udviklingen af de immaterielle aktiver i henhold til licensaftalen, var således nødvendigvis ikke-eksklusive, for så vidt som de andre parter i CSA, dvs. ATI og A 9, havde bevaret retten til at udvikle, forbedre og udnytte teknologien. Kommissionen har i øvrigt ikke bestridt det forhold, at de andre parter i CSA, dvs. ATI og A 9, havde bevaret retten til at udvikle og forbedre teknologien.

356 Der erindres i denne forbindelse om, at de rettigheder, som LuxOpCo havde opnået i henhold til licensaftalen, ikke var begrænset til de immaterielle aktiver, der eksisterede på det tidspunkt, hvor denne aftale blev indgået, men også omfattede alle fremtidige immaterielle aktiver, der blev skabt som følge af den vedvarende indsats, der fandt sted inden for udvikling, vedligeholdelse og forbedring under ledelse af de amerikanske enheder ATI og A 9. Dette beviser meget vel, at LuxOpCo ikke var den eneste enhed med beføjelse til at udvikle og forbedre de immaterielle aktiver, der var omfattet af licensaftalen.

357 Kommissionen har desuden medgivet, at de aktiver, som blev overført til LuxSCS den 1. januar 2005 i henhold til buy-in-aftalen, var genstand for en »gradvis udskiftning« med de immaterielle aktiver, der senere blev udviklet og forbedret i henhold til CSA i den relevante periode. Den har ligeledes anerkendt, at den teknologi, som LuxSCS var indehaver af, og som blev licenseret til LuxOpCo, blev udviklet af de amerikanske enheder, navnlig ATI og A 9.

358 Det følger således af det ovenstående, at Kommissionen fejlagtigt antog, at LuxOpCo havde en eksklusiv ret til at videreudvikle de immaterielle aktiver. Denne konstatering er imidlertid ikke tilstrækkelig til at gøre Kommissionens ræsonnement, hvorefter LuxOpCo udførte væsentlige, endog unikke og værdifulde, funktioner i forbindelse med udviklingen af de immaterielle aktiver, ugyldigt. Den omstændighed, at LuxOpCo ikke havde en eksklusiv ret til at anvende de immaterielle aktiver, taler nemlig hverken for eller imod Kommissionens argument, hvorefter LuxOpCo udførte unikke og værdifulde funktioner i relation til udviklingen af de immaterielle aktiver.

– *Om EU IP Steering Committee (452.-455. betragtning til den anfægtede afgørelse)*

359 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har i det væsentlige bestridt, at EU IP Steering Committee havde den betydning, som Kommissionen tillagde den (præmis 344 ovenfor). Ifølge de nævnte parter traf denne gruppe ingen beslutninger vedrørende udviklingen eller forbedringen af de immaterielle aktiver. Ikke alene hørte størstedelen af medlemmerne af den nævnte gruppe under det amerikanske personale, men EU IP Steering Committees beslutninger blev endvidere truffet af Amazon-koncernens ansatte i De Forenede Stater og nærmere bestemt af vicedirektøren med ansvar for intellektuel ejendom.

360 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

361 I 452. og 453. betragtning til den anfægtede afgørelse forklarede Kommissionen, at EU IP Steering Committee blev oprettet med det formål at yde teknisk og forretningsmæssig vejledning med hensyn til udviklingen og udbredelsen af den intellektuelle ejendom i Europa. Kommissionen påpegede, at det dels fremgik af »EU Policies and Procedures Manual« (vejledning i EU-politikker og -procedurer), at denne gruppe mødtes bl.a. for at gennemgå Amazons portefølje inden for intellektuel ejendomsret og virksomhedens forretningsstrategi, for så vidt som denne vedrørte udviklingen og udbredelsen af intellektuel ejendom. Dels bestod gruppen af navnlig vicedirektøren for EU-tjenester, den juridiske direktør for EU (ansat af LuxOpCo), Amazon-koncernens rådgiver inden for intellektuel ejendomsret og vicedirektøren for europæiske aktiviteter.

362 Kommissionen anførte videre, at det forhold, at der alene var tale om et rådgivende organ, således som Amazon forklarede under den administrative procedure, ikke betød, at gruppens anbefalinger ikke havde indvirkning på udviklingen, vedligeholdelsen og forvaltningen af de immaterielle aktiver. Kommissionen påpegede, at EU IP Steering Committee i realiteten mødtes med henblik på for det første at komme med anbefalinger til ansøgninger om beskyttelse af de immaterielle aktiver (og dermed LuxOpCos eksklusive rettigheder i henhold til licensaftalen mellem LuxSCS og LuxOpCo), for det andet at gennemgå status for retssager i Europa vedrørende de immaterielle aktiver og for det tredje at uddanne ansatte i Europa i brugen af teknologien og andre immaterielle aktiver (454. betragtning til den anfægtede afgørelse).

363 Endelig konkluderede Kommissionen, idet den støttede sig på vidneudsagnet fra vicedirektøren med ansvar for intellektuel ejendom, som var ansat i De Forenede Stater, at EU IP Steering Committee var et forum, hvor ledere ansat hos LuxOpCo mødtes for at drøfte foranstaltninger vedrørende de immaterielle aktiver, som blev præsenteret for dem af Amazon-koncernens advokater, og at de egentlige beslutninger vedrørende udvikling, forbedring, forvaltning og udnyttelse af de immaterielle aktiver efterfølgende blev taget af LuxOpCos og ASE's medlemmer af gruppen i deres egenskab af beslutningstagende ledere med ansvar for Amazon-koncernens europæiske detail- og servicevirksomhed (455. betragtning til den anfægtede afgørelse).

364 Det må ved læsningen af 452.-455. betragtning til den anfægtede afgørelse konstateres, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse ikke godtgjorde, at EU IP Steering Committee tog afgørende beslutninger vedrørende udviklingen eller forbedringen af de immaterielle aktiver.

365 For det første medgav Kommissionen i 452. og 453. betragtning til den anfægtede afgørelse, at EU IP Steering Committees betydning var begrænset, for så vidt som denne gruppe begrænsede sig til at »yde teknisk og forretningsmæssig vejledning« og »assistance« ved strategisk beslutningstagning med hensyn til udviklingen af intellektuel ejendom, som LuxSCS besad, eller indgåelsen af flere licensaftaler med tredjeparter.

366 Det fremgår desuden af Amazon-koncernens vedledning i EU-politikker og -procedurer, at EU IP Steering Committee ikke havde nogen beslutningsbeføjelse som sådan, men alene var et organ, der havde til formål at assistere udviklingen og udbredelsen af intellektuel ejendom i Europa. Dette anerkender Kommissionen desuden implicit i 454. betragtning til den anfægtede afgørelse, når den nævner den »indvirkning«, som gruppens »anbefalinger« havde på udviklingen, vedligeholdelsen og forvaltningen af de immaterielle aktiver.

367 Det fremgår dernæst af 454. betragtning til den anfægtede afgørelse (jf. præmis 362 ovenfor) og af vidneudsagnet fra vicedirektøren med ansvar for intellektuel ejendom, der var ansat i De Forenede Stater, og som der henvises til i 455. betragtning til den nævnte afgørelse, at EU IP Steering

Committee i praksis begrænsede sig til at behandle de problemer, der var forbundet med beskyttelse og vedligeholdelse af rettighederne til de immaterielle aktiver, og at spørgsmålet om udvikling eller forbedringer af de immaterielle aktiver som sådan ikke blev drøftet i dette forum.

368 Endelig må det, for så vidt som EU IP Steering Committee kan have været et forum, hvor forbedringer og udvikling af de immaterielle aktiver blev drøftet, konstateres, at beslutninger om udviklingen af de immaterielle aktiver ikke blev truffet af denne gruppe, men i princippet af Amazon-koncernens ansatte i De Forenede Stater og nærmere bestemt af vicedirektøren med ansvar for intellektuel ejendomsrettigheder. Kommissionen har ikke bestridt dette argument fra Storhertugdømmet Luxembourgs side.

369 Hvad desuden angår den nævnte gruppes sammensætning var der, i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende i sine skriftlige indlæg, ansatte med ledende funktioner inden for de amerikanske enheder, herunder navnlig vicedirektøren med ansvar for Amazon US' intellektuelle ejendomsrettigheder, der deltog i EU IP Steering Committee, og som endda ledede møderne i gruppen.

370 Det følger af det ovenstående, at Kommissionens konstateringer med hensyn til EU IP Steering Committee ikke gør det muligt at støtte dens konklusion i 455. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter beslutningerne vedrørende udvikling og forbedring af de immaterielle aktiver blev taget af de ansatte hos LuxOpCo og ASE, der var medlemmer af gruppen, i disses egenskab af beslutningstagende ledere med ansvar for Amazon-koncernens europæiske detail- og servicevirksomhed.

371 Kommissionen var i det højeste i stand til at godtgøre, at LuxOpCo udførte visse funktioner i forbindelse med forvaltningen og beskyttelsen af de immaterielle aktiver, og at LuxOpCos ansatte traf beslutninger om passende foranstaltninger, der var blevet drøftet inden for rammerne af EU IP Steering Committee, såsom f.eks. patentanmeldelser.

372 Det fremgår af det ovenstående, at Kommissionens anbringender vedrørende EU IP Steering Committee ikke er tilstrækkelige til at fastslå, at LuxOpCo udførte funktioner i forbindelse med udvikling af de immaterielle aktiver, der ville kunne kvalificeres som »unikke og værdifulde«.

– *Om LuxOpCos funktioner i forbindelse med udvikling af teknologi*

373 Kommissionen påpegede i 449. betragtning til den anfægtede afgørelse, at LuxOpCos funktioner omfattede udvikling, forbedring og administration af teknologien.

374 Til støtte for dette argument anførte Kommissionen for det første i 456. betragtning til den anfægtede afgørelse i det væsentlige, at den teknologi, der blev udviklet i De Forenede Stater, ikke kunne udnyttes direkte i Europa, og at det var nødvendigt at tilpasse den for at leve op til de specifikke europæiske behov. Kommissionen forklarede, at udviklingen af Amazon-koncernens forretningsaktiviteter i Europa krævede en særlig teknologi (en anden type software og lokale tilpasninger).

375 Kommissionen fremhævede efterfølgende, at LuxOpCo havde teknologiske ressourcer til at udføre forsknings- og udviklingsaktiviteter. Den påpegede bl.a., at ca. 60 personer udførte teknologirelaterede job, et »lokaliserings«- og oversættelsesteam udførte funktioner i forbindelse med tilpasning af EU-webstederne til lokale præferencer, og ca. 10 yderligere personer var ansat som »Technical Program Manager«, hvis opgaver var at forvandle de teknologiske krav, som de

lokale teams med ansvar for detailsalg havde specificeret, til en teknisk beskrivelse. Det var ifølge Kommissionen denne proces, der gjorde det muligt løbende at udvikle og tilpasse teknologien i forhold til det lokale marked.

376 Kommissionen anerkendte ganske vist i denne henseende, i 461. betragtning til den anfægtede afgørelse, at de tekniske ressourcer med base hos LuxOpCo var begrænsede. Den fremhævede dog, at teknologiens unikke værdi i realiteten var et resultat af lokal knowhow, identificering af nye forretningsmæssige behov og deres forvandling til softwareprojekter og ikke af kodningen som sådan.

377 Endelig anførte Kommissionen, at LuxOpCo ligeledes bidrog til katalogudvikling, oversættelsesteknologi og lokal tilpasning. Disse opgaver blev udført af teams, der tidligere havde været placeret i de lokale EU-datterselskaber, eller gennem nyansættelser. Kommissionen noterede desuden, at de lokale EU-datterselskaber ligeledes havde spillet en vigtig rolle i forbindelse med udviklingen af nye teknologier, der var specifikke for de nationale europæiske markeder.

378 Kommissionen tilføjede, at LuxOpCo og de lokale EU-datterselskaber i særlig grad havde bidraget til udviklingen af EFN. Denne teknologi opfyldte et specifikt behov med hensyn til de europæiske aktiviteter, idet den satte de europæiske kunder i stand til at købe varer fra hvilket som helst af Amazon-koncernens europæiske websteder.

379 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har gjort gældende, at LuxOpCo ikke udførte nogen væsentlig funktion i forbindelse med udvikling, forbedring eller vedligeholdelse af de immaterielle aktiver, der var knyttet til teknologien. De nævnte parter har bl.a. tilbagevist Kommissionens anbringender, hvorefter LuxOpCo spillede en vigtig rolle ved udviklingen af EFN, og har gjort gældende, at denne teknologi, selv om den er specifik for Europa, var udviklet i De Forenede Stater, og at LuxOpCo hverken bidrog til at designe eller at skabe den.

380 Kommissionen har bestridt disse argumenter og har fastholdt det synspunkt, som den gav udtryk for i 456.-465. betragtning til den anfægtede afgørelse, således som dette er fremstillet i præmis 373-378 ovenfor.

381 Det skal indledningsvis konstateres, at Kommissionen, i modsætning til, hvad Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har anført, ikke i den anfægtede afgørelse hævdede, at LuxOpCo var hovedudvikleren af teknologien, uanset om dette var på verdensplan eller alene på europæisk plan, men derimod, således som den redegjorde for i 449. og 465. betragtning til den anfægtede afgørelse, at LuxOpCo bidrog aktivt til udviklingen, forbedringen og forvaltningen af teknologien i den relevante periode. Kommissionen har endvidere ikke bestridt, at teknologien løbende blev udviklet i De Forenede Stater.

382 Det er i denne henseende korrekt, at de teknologiske værktøjer, således som Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har gjort gældende, hovedsageligt blev udviklet af de amerikanske enheder og stillet til rådighed for den europæiske virksomhed i deres endelige form. Den software, som de forskellige EU-websteder anvendte, var i øvrigt fælles.

383 Dels fremgår det af sagsakterne, at størstedelen af beslutningerne vedrørende udvikling af de immaterielle aktiver og prioritering af de projekter, der skulle udvikles, herunder den teknologi, der var specifik for Europa, blev truffet i De Forenede Stater.

384 Dels er det ubestridt, at hovedparten af de teknikere og ingeniører, der bidrog til udviklingen af teknologien, befandt sig i De Forenede Stater. Ikke mindre end [*fortroligt*] af Amazon-koncernens ansatte bidrog til udviklingen af de immaterielle aktiver, hvoraf mere end [*fortroligt*] medarbejdere i den relevante periode var ansat i De Forenede Stater i stillinger relateret til teknologien. Kommissionen har ikke bestridt disse oplysninger. Det fremgår endvidere af sagsakterne, herunder særligt af de forskellige vidneudsagn fra Amazon-koncernens ansatte, at de centrale tjenester sammen med de amerikanske teknikere var ansvarlige for udviklingen af de værktøjer, der var specifikke for det europæiske marked.

385 Der skal endvidere for så vidt angår LuxOpCos bidrag i relation til udviklingen af teknologien anføres følgende omstændigheder.

386 For det første fastslog Kommissionen med rette, at det undertiden var nødvendigt at foretage tilpasninger for at anvende teknologien i Europa.

387 Selv om virksomhedsmodellen og den underliggende teknologi, således som Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har gjort gældende, er de samme i De Forenede Stater og i Europe, fremgår det nemlig af de forskellige vidneudsagn fra Amazon-koncernens ansatte, som parterne har fremlagt, herunder navnlig vidneudsagnet fra vicedirektøren for international detailhandel, som var ansat i De Forenede Stater, at som følge af det europæiske markeds særlige beskaffenhed i forhold til det amerikanske marked, kunne den teknologi, der var udviklet i De Forenede Stater ikke altid udnyttes direkte på EU-webstederne. Ud over EFN, en teknologi, der var udviklet specielt til Amazon-koncernens europæiske forretning, var det således nødvendigt at foretage tilpasninger eller »lokaliseringer«. Det fremgår af sagsakterne, at disse tilpasninger bl.a. omfattede en oversættelsesindsats [*fortroligt*].

388 For det andet fremgår det af vidneudsagnene fra Amazon-koncernens ansatte, at selv om en stor del af tilpasningerne af teknologien til det europæiske marked blev foretaget i De Forenede Stater, bl.a. når det drejede sig om softwarearbejde, havde LuxOpCo i et vist omfang bidraget til disse tilpasninger.

389 Som Amazon desuden har bekræftet i stævningen i sag T-318/18, var der nemlig i slutningen af den relevante periode i det højeste ca. 60 personer, der bestred stillinger relateret til teknologi i Luxembourg.

390 Det fremgår i denne forbindelse af sagsakterne, og særligt af vidneudsagnene fra vicedirektøren for international detailhandel, som var ansat i De Forenede Stater, og den tidligere ansvarlige for tredjepartsprogrammer i Europa (herunder navnlig MarketPlace), at senest fra året efter omstruktureringen i 2006 var LuxOpCo begyndt at have egne teknikere til rådighed. LuxOpCo ansatte nærmere bestemt i den relevante periode softwareudviklere (software developers), som bidrog til udviklingen af specifikke programmer til den europæiske virksomhed og beskæftigede sig med lokale tilpasninger.

391 Det fremgår ligeledes af vidneudsagnet fra den tidligere ansvarlige for tredjepartsprogrammer i Europa (herunder navnlig MarketPlace), at [*fortroligt*].

392 Hvad angår det lokaliserings- og oversættelsesteam, som Kommissionen identificerede i 459. betragtning til den anfægtede afgørelse, må det i denne sammenhæng fastslås, at det fremgår af oplysningerne i sagsakterne, at dette team havde ansvaret for at tilpasse EU-webstederne, navnlig med hensyn til oversættelse, og at det bidrog til udviklingen af software. Det fremgår nemlig af

vidneudsagnene fra Amazon-koncernens ansatte, at [*fortroligt*]. Selv om disse aktiviteter og den sidstnævnte teknologi var af afgørende betydning for LuxOpCos forretningsaktiviteter, står det ikke desto mindre fast, at de spillede en mindre rolle i forhold til den øvrige teknologi, der blev udviklet i De Forenede Stater.

393 Hvad endvidere angår de aktiviteter i forbindelse med katalogudvikling, som Kommissionen identificerede i 456. betragtning til den anfægtede afgørelse, må det, således som Amazon og Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende, fastslås, at de nævnte aktiviteter ikke omfattede design af den software, der lå til grund for kataloget, idet dette blev foretaget i De Forenede Stater. De katalogaktiviteter, der blev udviklet i Luxembourg [*fortroligt*]. Det lokale arbejde med katalogudvikling [*fortroligt*].

394 Det fremgår af vidneudsagnet fra vicedirektøren for international detailhandel, der var ansat i De Forenede Stater, at [*fortroligt*]. Selv om LuxOpCo muligvis udførte softwarearbejde i forbindelse med kataloget, forblev dette arbejde således yderst begrænset sammenlignet med den udvikling, som Amazon-koncernens centrale tjenester foretog.

395 Det fremgår af det ovenstående, at LuxOpCo bidrog til udviklingen af teknologien ved at foretage visse tilpasninger, hovedsageligt relateret til oversættelse, og kun i mindre omfang bidrog til udviklingen af bestemt software og bestemte funktionaliteter. Den væsentligste del af arbejdet med at tilpasse teknologien til den europæiske virksomhed var desuden i høj grad afhængig af Amazon-koncernens centrale tjenester. Heraf følger, at LuxOpCos bidrag til udviklingen af teknologien kun kan have spillet en mindre rolle ved denne teknologis værdiskabelse. Selv om Kommissionen med rette i 461. betragtning til den anfægtede afgørelse hævdede, at de tilpasninger, der var behov for i Europa, blev udarbejdet i nærheden af de lokale markeder, var det derfor forkert at tillægge LuxOpCos bidrag til de nævnte tilpasninger en så stor betydning og på dette grundlag konkludere, at disse bidrag var unikke og værdifulde.

396 For det tredje bidrog LuxOpCo, således som Kommissionen anførte i 460. og 461. betragtning til den anfægtede afgørelse, ud over tilpasninger, der blev foretaget lokalt af de luxembourgske teams, ligeledes til udviklingen af teknologien som følge af dets indblanding i processen med at identificere nye teknologiske behov i virksomheden og oversætte disse behov til softwareprojekter.

397 LuxOpCo rådede i denne forbindelse over Technical Program Managers, hvis opgaver var at forvandle de forretningsmæssige behov til en teknisk beskrivelse, således at en ingeniør (software developer) kunne foretage kodning heraf (jf. 460. betragtning til den anfægtede afgørelse). Storhertugdømmet Luxembourg har desuden ikke bestridt, at de funktionelle og tekniske specifikationer af værktøjerne og de tilpasninger, der var behov for i Europa, blev udarbejdet i nærheden af de lokale markeder.

398 Som Kommissionen i det væsentlige fremhævede i 461. betragtning til den anfægtede afgørelse, spillede definitionen af de forretningsmæssige behov og udarbejdelsen af specifikationer ganske vist en vigtig rolle for udviklingen af teknologien. Det fremgår nemlig af sagsakterne, at værdien af Amazon-koncernens teknologi beror på, hvor egnet denne teknologi er til at tjene Amazon-koncernens tre grundpiller, dvs. lave priser, sortiment og brugervenlighed (jf. præmis 347 ovenfor), og dermed til at imødekomme kundernes behov. Værdien af Amazons teknologi beror dermed ligeledes i et vist omfang på tilpasningen til lokale behov, herunder særligt på de lokale teams evne til at udarbejde specifikationer for at tilpasse teknologien til forbrugernes behov.

399 Det skal dog bemærkes, at der, således som Amazon har gjort gældende, kun var ansat ca. 12 Technical Program Managers i Luxembourg, sammenlignet med [*fortroligt*] i De Forenede Stater, og [*fortroligt*] af disse medarbejdere i Luxembourg først blev ansat i slutningen af den relevante periode ([*fortroligt*]).

400 Dertil kommer, at selv om LuxOpCo identificerede virksomhedens teknologiske behov og de specifikationer, der var relateret til disse behov, blev teknologien udviklet, designet og skabt i De Forenede Stater. I denne sammenhæng begrænsede de amerikanske enheders aktiviteter sig, i modsætning til, hvad Kommissionen synes at gøre gældende i punkt 103 i svarskriftet i sag T-318/18, ikke til kodningsaktiviteter alene, men udgjorde ligeledes egentlige udviklingsaktiviteter.

401 Endelig blev langt den største del af de strategiske beslutninger vedrørende udviklingen af teknologien, særligt for så vidt angik Europa, således som Amazon har gjort gældende, truffet af de amerikanske enheder og ikke af LuxOpCo.

402 Heraf følger, at gennemførelsen af denne udvikling og forbedring af teknologien med henblik på at forbedre kundeoplevelsen hovedsageligt hvilede på den model, der var udviklet i De Forenede Stater, og som er den samme i Europa og i De Forenede Stater, og kun i mindre omfang på de tekniske specifikationer, som lokale teams eventuelt udarbejdede.

403 Det fremgår af det ovenstående, at selv om Kommissionen med rette antog, at LuxOpCo havde bidraget til udviklingen af de immaterielle aktiver gennem udarbejdelsen af tekniske specifikationer, forblev de nævnte bidrag under hensyntagen til den teknologi, der var omfattet af licensaftalen, begrænsede. For så vidt som disse funktioner allerede før 2006 blev udført af de lokale datterselskaber, skal det desuden, i lighed med hvad Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende i punkt 109 i stævningen til sag T-816/17, fastslås, at disse funktioner ikke kan anses for at være unikke, men at der er tale om rutinefunktioner.

404 For det fjerde fandt Kommissionen, at LuxOpCo havde bidraget til udviklingen af EFN, der var den eneste teknologi, som i egentlig forstand var specifik for Amazon-koncernens europæiske virksomhed.

405 Som Kommissionen redegjorde for i 463. betragtning til den anfægtede afgørelse, udgør EFN en kombination af teknologiske fremskridt, såsom indførelse af nye funktionaliteter og logistikoptimeringer.

406 Det er ubestridt, at EFN var af afgørende betydning for den forretningsmæssige detail- og servicevirksomhed i Europa. Som Kommissionen påpegede i 462. betragtning til den anfægtede afgørelse, og som Amazon selv bekræftede i den briefing efter retssagen, som selskabet indgav for United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager), søgte EFN at løse problemet med mange websteder med landespecifikke distributionscentre. Denne teknologi gjorde det muligt at lægge de europæiske distributionscentre sammen og samle lageret, hvorved kunder fra hele Den Europæiske Union på denne måde blev sat i stand til at købe varer fra hvilket som helst af Amazons websteder i Europa.

407 Det fremgår i øvrigt af vidneudsagnene fra Amazons ansatte og af den briefing efter retssagen, som Amazon indgav for United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager), at EFN var afgørende for at kunne starte forretningen op i to yderligere europæiske lande, Spanien og Italien.

408 Det fremgår imidlertid af sagsakterne, at Kommissionen faktisk var berettiget til at fastslå, at LuxOpCo var involveret i udviklingen af EFN (jf. præmis 404 ovenfor).

409 I den briefing efter retssagen, som Amazon indgav i forbindelse med søgsmålet for United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager), [*fortroligt*] Amazon nemlig selv. Ifølge ordlyden af denne briefing »AEHT« (dvs. Amazon Europe Holding Technology, hvilket svarer til den officielle betegnelse for LuxSCS) [*fortroligt*]. Det skal i denne forbindelse fremhæves, at der under den amerikanske sag, der er nævnt i præmis 14 ovenfor, ikke blev sondret mellem koncernens forskellige luxembourgske enheder, og at betegnelsen »AEHT« under den pågældende sag uden skelnen blev anvendt til at betegne såvel LuxOpCo som LuxSCS. Hvad angår deltagelse i udviklingen af EFN er det imidlertid tydeligt, at Amazon henviste til LuxOpCo og ikke til LuxSCS.

410 Denne konstatering understøttes desuden af vidneudsagnene fra Amazon-koncernens ansatte, herunder navnlig af vidneudsagnet fra vicedirektøren for international detailhandel, som var ansat i De Forenede Stater, idet denne bekræftede, at chefen for detailhandel i Europa, der var ansat af LuxOpCo, på daværende tidspunkt havde bidraget aktivt til udarbejdelsen af EFN og til designet af dette netværk.

411 Det skal ikke desto mindre præciseres, at det ville være forkert at antage, at LuxOpCo påtog sig ansvaret for hele udviklingsprocessen i forbindelse med EFN.

412 Dels fremgår det af sagsakterne, at det amerikanske hovedsæde spillede en beslutningstagende rolle i forbindelse med lanceringen af EFN-projektet.

413 Dels blev udviklingen af EFN, således som Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende, og således som det fremgår af vidneudsagnene fra Amazon-koncernens ansatte og af udtalelsen fra United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager), gennemført med støtte fra de amerikanske enheder. I særdeleshed blev udviklingsarbejdet i forbindelse med den underliggende software bag EFN udført af teknikere fra de centrale teams, bl.a. på grundlag af specifikationer udarbejdet af LuxOpCos teams. Kommissionen har endvidere ikke bestridt, at de definitioner og krav til lageret, som dette værktøj var støttet på, ligeledes ud fra et operationelt synspunkt blev fastlagt i De Forenede Stater.

414 Selv om Kommissionen i 462. betragtning til den anfægtede afgørelse uden yderligere præciseringer anførte, at »EFN blev udviklet i Europa«, var Kommissionen imidlertid ikke fuldstændigt uvidende om de amerikanske enheders bidrag. Den henviste bl.a. i fodnote 481 i den anfægtede afgørelse til et af vidneudsagnene, hvorefter teknologien blev udviklet i Europa med assistance fra de centrale teknologiteams.

415 Det følger således af det ovenstående, at selv om EFN i vid udstrækning var baseret på den teknologi, der blev udviklet i De Forenede Stater, bidrog LuxOpCo ligeledes aktivt til udviklingen af denne teknologi. I betragtning af, hvad denne teknologi betød for udbredelsen af Amazon-koncernens europæiske aktiviteter, begik Kommissionen imidlertid ingen fejl, da den kvalificerede disse bidrag som værende unikke og værdifulde. Selv hvis LuxSCS i sidste ende ejede teknologien, står det alligevel fast, at udviklingen heraf ligeledes var et resultat af LuxOpCos indsats.

416 Det fremgår således af konstateringerne i præmis 386-415 ovenfor, at ud over EFN, som LuxOpCo bidrog aktivt til at udvikle, blev de væsentligste tilpasninger af teknologien foretaget i De Forenede Stater i dialog med de europæiske teams, som formulerede deres behov, og at de lokale teams derudover kunne foretage visse mindre tilpasninger.

417 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at selv om Kommissionen med rette fastslog, at LuxOpCo som følge af sit bidrag til udviklingen af EFN udførte unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med teknologien, overvurderede Kommissionen i øvrigt betydningen af LuxOpCos funktioner i relation til udviklingen af teknologien. Ud over udviklingen af EFN var LuxOpCos funktioner nemlig hovedsageligt begrænset til at tilpasse og udarbejde tekniske specifikationer. Følgelig kan konklusionen i 465. betragtning til den anfægtede afgørelse, herunder navnlig konstateringen af, at LuxOpCo foretog væsentlige forbedringer af teknologien, således ikke godtages i sin helhed.

418 For så vidt som denne konstatering er baseret på vidneudsagnene fra Amazons ansatte, er det ikke nødvendigt nærmere at undersøge Storhertugdømmet Luxembourgs og Amazons argumenter, hvorefter Kommissionen foretog en fejlagtig anvendelse af vidneudsagnene, bl.a. for at fastslå, at teknologien blev udviklet i Europa (navnlig EFN), alt imens den blev udviklet i De Forenede Stater. Selv om Kommissionens analyse ikke kan godtages i sin helhed, er de fejl, som Kommissionen begik, nemlig ikke af en sådan karakter, at konstateringen af, at LuxOpCo faktisk bidrog til udviklingen af de immaterielle aktiver, herunder navnlig EFN, derved drages i tvivl.

– *Om kundeoplysningerne (466.-468. betragtning til den anfægtede afgørelse)*

419 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har bestridt, at Kommissionens konstatering af, at LuxOpCo udførte aktive og afgørende funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen og forvaltningen af kundeoplysningerne, er begrundet. De har nærmere bestemt gjort gældende, at kundeoplysningerne blev indsamlet automatisk ved hjælp af den teknologi, der var udviklet i De Forenede Stater, vel at mærke uden, at LuxOpCos ansatte intervenerede.

420 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

421 Det bemærkes indledningsvis, at parterne er uenige om, hvorvidt LuxOpCo aktivt bidrog til at udvikle databasen med indsamlede kundeinformationer såsom f.eks. salgshistorik. Det skal derfor fastlægges, om indhentningen af kundeoplysningerne i den relevante periode og beskyttelsen af disse oplysninger kan tilskrives LuxOpCo.

422 For det første skal det anføres, at optællingen af unikke kunder pr. år, således som Kommissionen illustrerede i tabel 19 i den anfægtede afgørelse, steg betragteligt i løbet af den relevante periode, idet den steg fra 17 mio. kunder i 2006 til mere end 60 mio. i 2014.

423 For det andet skal det, i lighed med hvad Kommissionen fandt, fastslås, at kundeoplysningerne er et vigtigt aktiv for en e-handelsaktør som Amazon-koncernen, navnlig for så vidt angår markedsføring. Visse værktøjer, bl.a. anvendelsen af teknologien vedrørende anbefalinger og ligheder, er nemlig afhængige af kundeoplysninger. Kundeoplysninger udgør således et unikt og værdifuldt immaterielt aktiv.

424 For det tredje er det ubestridt, at LuxOpCo er den enhed, der indsamlede kundeoplysningerne, og at dette selskab desuden havde ansvaret for, at den lovgivning, der fandt anvendelse på disse oplysninger, blev overholdt. Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har i øvrigt ikke bestridt det argument i 468. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter LuxOpCo indhentede kundeoplysninger fra de europæiske websteder til LuxSCS som en tjeneste.

425 Det skal ganske vist, i lighed med hvad Amazon har anført, påpeges, at indsamlingen af kundeoplysninger var automatiseret, og at det var ved hjælp af den teknologi, der var udviklet i De Forenede Stater, og som LuxSCS leverede til LuxOpCo, at sidstnævnte selskab var i stand til at indsamle kundeoplysningerne.

426 Som Kommissionen har fremhævet i punkt 107 i svarskriftet i sag T-318/18, var det ikke desto mindre LuxOpCo, der ved at gennemføre de tre grundpiller i Amazon-koncernens strategi (jf. præmis 347 ovenfor) aktivt bidrog til at indhente kundeoplysningerne og dermed gjorde det muligt at trække kunder til selskabets websteder og indsamle yderligere kundeoplysninger. Indsamlingen af kundeoplysninger er nemlig nødvendigvis et resultat af den tiltrækningskraft, som Amazon-koncernens websteder har på kunderne. Stigningen i antallet af besøgende på EU-webstederne og dermed i antallet af indsamlede kundeoplysninger var imidlertid selv relateret til LuxOpCos gennemførelse af de tre ovennævnte grundpiller, dvs. pris, sortiment og brugervenlighed. Selv om det er ubestrideligt, at den teknologi, der blev udviklet i De Forenede Stater, spillede en afgørende rolle for den korrekte gennemførelse af disse tre grundpiller, står det alligevel fast, at LuxOpCo spillede en aktiv og afgørende rolle i forbindelse med indhentningen af yderligere kundeoplysninger og således bidrog til udviklingen af disse unikke og værdifulde immaterielle aktiver.

427 Det skal desuden bemærkes, at Kommissionen i 468. betragtning til den anfægtede afgørelse med rette fastslog, at LuxOpCo havde ansvaret for vedligeholdelse af kundeoplysninger og kontrol med overholdelse af gældende databeskyttelseslovgivning. Selv om beskyttelse af kundedatabasen er en væsentlig aktivitet, når det gælder en forretningsmodel, der beskæftiger sig med detailsalg og tjenester, som navnlig leveres til slutbrugere, vel at mærke af de grunde, som Kommissionen redegjorde for i 466. betragtning til den anfægtede afgørelse, er der ikke desto mindre tale om en sædvanlig aktivitet for enhver licensindehaver, der arbejder med denne type database.

428 På baggrund af det ovenstående skal Kommissionens konstateringer i 466.-468. betragtning til den anfægtede afgørelse tiltrædes, i det mindste for så vidt som LuxOpCo udførte aktive og afgørende funktioner i forbindelse med forbedringen af kundeoplysningerne i den relevante periode. Det skal i denne henseende konstateres, at LuxOpCo ved at indhente kundeoplysningerne, hvis antal, således som det fremgår af præmis 422 ovenfor, blev tredoblet i perioden fra 2006 til 2014, bidrog til værdien af dette immaterielle aktiv, som udgør et unikt og værdifuldt immaterielt aktiv. LuxOpCo udførte således unikke og værdifulde funktioner.

– *Om »varemærket Amazon« (469.-472. betragtning til den anfægtede afgørelse)*

429 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har rejst tvivl om Kommissionens anbringende, hvorefter værdien af »varemærket« Amazon skabes på niveau med LuxOpCo og de lokale EU-datterselskaber.

430 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

431 Det skal for det første fremhæves, at varemærket Amazon, således som Kommissionen implicit medgav i 469. og 471. betragtning til den anfægtede afgørelse, er et anerkendt varemærke og har fordel af global genkendelse, hvilket er et stort aktiv, når der skal tiltrækkes kunder. Det skal konstateres, at dette omdømme allerede eksisterede ved oprettelsen af LuxOpCo. Ikke desto mindre skal den konstatering, som Kommissionen fremsatte i 469. og 470. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter varemærket ikke er kernen i Amazon-koncernens forretningsmodel, idet den nævnte koncerns forretningsstrategi er fokuseret på de tre grundpiller (pris, brugervenlighed og produktkatalog), tiltrædes. Værdien af det europæiske varemærke er nemlig ligeledes et resultat af evnen til at tilvejebringe et kvalitetssortiment, nogle fordelagtige priser og en høj brugervenlighed. Amazon har desuden selv fremhævet, at værdien af Amazon-koncernens immaterielle markedsføringsaktiver i Europa afhænger af kundetilfredsheden.

432 Det skal for det andet konstateres, at teknologien, således som Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har gjort gældende, spiller en væsentlig, om end ikke afgørende rolle, for udviklingen af Amazons varemærke. Dels er teknologien nemlig central for gennemførelsen af de tre grundpiller. Kundetilfredsheden er således i vid udstrækning afhængig af teknologien. Dels er teknologien af altafgørende betydning for markedsføringen og gør det muligt at optimere chancen for, at navnet »Amazon« optræder i potentielle kunders søgninger. Det er ubestridt, at denne teknologi udvikles i De Forenede Stater.

433 Imidlertid er teknologien alene ikke tilstrækkelig til at gennemføre de tre grundpiller. Sidstnævnte blev nemlig også gennemført af LuxOpCo som følge af, at dette selskab traf strategiske beslutninger, der var nødvendige for, at Amazon-koncernen kunne drive sin forretning i Europa.

434 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det fremgår af Amazons briefing efter retssagen i forbindelse med søgsmålet for United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) (jf. præmis 14 ovenfor), at selskabet nærmere bestemt gjorde gældende, at [*fortroligt*].

435 I særdeleshed anførte Amazon i den briefing efter retssagen, som selskabet indgav for United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager), at [*fortroligt*], og, som led i et afsnit om immaterielle markedsføringsaktiver, at [*fortroligt*].

436 United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) konkluderede desuden i sin udtalelse, at »AEHT« alene havde ansvaret for at vedligeholde og udvikle de immaterielle aktiver, der var knyttet til markedsføring, og at dette selskab gennem omkostningsfordelingen betalte de teknologiske forbedringer, der var nødvendige for at vedligeholde værdien af disse immaterielle aktiver. I briefingen efter retssagen og i udtalelsen fra United States Tax Court (føderal domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) henviser Amazon og den nævnte ret ganske vist til »AEHT«. For så vidt som der i forbindelse med den amerikanske sag, der er nævnt i præmis 14 ovenfor, ikke sondres mellem koncernens forskellige luxembourgske enheder, og eftersom »AEHT« bruges uden skelnen for at betegne såvel LuxOpCo som LuxSCS, skal det i denne specifikke sammenhæng imidlertid forstås, at der med »AEHT« henvises til LuxOpCo og ikke LuxSCS. Det fremgår nemlig af sagsakterne, at LuxSCS ikke udførte sådanne funktioner.

437 Det bemærkes i øvrigt, at hverken Storhertugdømmet Luxembourg eller Amazon har bestridt argumentet i 472. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter det i Europa var LuxOpCo og de lokale datterselskaber, der varetog Amazon-koncernens online markedsføring på baggrund af deres lokale ekspertise.

438 Selv om det er korrekt, at varemærket Amazon i Europa havde fordel af et omdømme, der var blevet skabt, før LuxOpCo blev oprettet, og at det havde fordel af Amazon-koncernens internationale omdømme, skal det under disse omstændigheder konkluderes, at det var med rette, at Kommissionen fastslog, at det i den relevante periode var LuxOpCo og de europæiske enheder, der, i det mindste delvis, vedligeholdt og udviklede varemærkets værdi.

439 Det skal i øvrigt i denne henseende, i lighed med hvad Kommissionen har anført, bemærkes, at Amazon var kendt som forhandler af bøger og medier, da det kom ind på det europæiske marked, og at de lokale teams måtte yde en betydelig indsats for at udvikle varemærket hvad angår andre produktkategorier.

440 Kommissionens vurderinger i 469.-472. betragtning til den anfægtede afgørelse skal følgelig godtages. Det skal i denne forbindelse fastslås, at LuxOpCo i lyset af de konstateringer, der er foretaget i præmis 433-438 ovenfor, bidrog til udviklingen af varemærkets værdi og af markedsføringsaktiverne og dermed udførte værdifulde funktioner. Der er derimod intet, der gør det muligt at antage, at disse funktioner var unikke. Det skal i betragtning af det ovenstående fastslås, at Kommissionen med rette konkluderede, at LuxOpCo havde bidraget til udviklingen af de immaterielle aktiver med henblik på hver enkelt af aktivernes tre bestanddele. For så vidt angår udviklingen af teknologien bestod LuxOpCos bidrag hovedsageligt i at tilpasse og udarbejde tekniske specifikationer. LuxOpCos bidrag til udviklingen af EFN kan derimod sidestilles med en unik og værdifuld funktion. LuxOpCo spillede desuden en vigtig rolle i forbindelse med indhentningen af kundeoplysninger, bl.a. ved gennemførelsen af de tre grundpiller, og bidrog dermed aktivt til udviklingen af dette unikke og værdifulde aktiv. For så vidt angår markedsføringsaktiverne spillede LuxOpCo en vigtig rolle i forbindelse med udvidelsen af varemærket Amazons omdømme i Europa og udførte dermed værdifulde funktioner. Det fremgår imidlertid ikke af sagsakterne, at sidstnævnte funktioner kan kvalificeres som unikke.

441 Det skal dermed konkluderes, at Kommissionen med rette i 414. og 415. betragtning til den anfægtede afgørelse hævdede, at de luxembourgske myndigheder burde have taget den omstændighed, at LuxOpCo udførte unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, i betragtning. Det var derimod ikke alle LuxOpCos funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, der var unikke og værdifulde.

442 Det skal i denne forbindelse desuden konstateres, at disse funktioner burde have været taget i betragtning, om ikke på tidspunktet for vedtagelsen af den omhandlede forudgående skatteafgørelse, da i det mindste på tidspunktet for den årlige gennemførelse heraf. Enhver ændring i situationen, hvilket indbefatter udførelse af yderligere funktioner, burde nemlig have været taget i betragtning.

ii) Funktioner udført af LuxOpCo i forbindelse med driften af Amazon-koncernens europæiske detail- og servicevirksomhed (afsnit 9.2.1.2.2 i og 473.-499. betragtning til den anfægtede afgørelse)

443 Hvad angår de funktioner, som LuxOpCo udførte i forbindelse med driften af Amazon-koncernens europæiske detail- og servicevirksomhed, fremhævede Kommissionen nærmere bestemt i den anfægtede afgørelse den omstændighed, at LuxOpCo såvel ifølge rapporten om afregningspriser fra 2003 som i realiteten fungerede som europæisk hovedsæde og var den virksomhed, der var ansvarlig for de nævnte aktiviteter. Det var således LuxOpCo, der skulle træffe, og som traf, strategiske beslutninger i forbindelse med Amazon-koncernens virksomhedsdrift i Europa (473.-478. betragtning til den anfægtede afgørelse).

444 Kommissionen fastslog nærmere bestemt, at LuxOpCo udførte alle strategiske funktioner for Amazon-koncernens online detail- og servicevirksomhed i den relevante periode, og at LuxOpCo traf alle de strategiske beslutninger vedrørende varehandel og prissætning, bogførte salget og fungerede som kundernes modpart. LuxOpCo optog dermed de relevante omkostninger og påtog sig risiciene ved salg og varebeholdninger (475. betragtning til den anfægtede afgørelse).

445 Kommissionen fastslog således, at LuxOpCo uafhængigt traf alle relevante beslutninger i relation til hver enkelt af de tre grundpiller i Amazon-koncernens strategi i Europa (478. betragtning til den anfægtede afgørelse).

446 Parterne er enige om, at LuxOpCo udøvede online detail- og servicevirksomhed. Det er ligeledes ubestridt, at LuxOpCo fungerede som hovedsæde for Amazon-koncernens europæiske aktiviteter.

447 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har imidlertid bestridt, at LuxOpCo udførte vigtige driftsfunktioner. Ifølge de nævnte parter var LuxOpCos aktiviteter i vid udstrækning baseret på den teknologi, som blev udviklet i De Forenede Stater, og kunne sammenlignes med administrationsopgaver i relation til den europæiske forretning eller rutinemæssige forretningsstøttende opgaver, som kun genererede ringe værditilvækst.

448 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har nærmere bestemt gjort gældende, at de menneskelige opgaver blev erstattet af teknologien i forbindelse med Amazon-koncernens forretningsaktiviteter, og at priserne blev fastsat automatisk. De nævnte parter har videre anført, at det ikke var muligt, at enkeltpersoner aktivt fastsatte prisen på de millioner af varer, der var tilgængelige på Amazon-koncernens websteder, at relationerne til forhandlere og købere var næsten fuldt ud automatiseret, at i distributionscentrene var lokaliseringen af lageret og den rækkefølge, hvori indkøbene blev indsamlet, funktioner, der var fastlagt gennem teknologien, og de ansatte i distributionscentrene behøvede kun at følge de instrukser, der kom fra teknologien, samt at beslutninger om lagerbeholdning (indkøbsbeslutninger, lagerplacering osv.) var automatiseret, hvorved de ansatte kun skulle efterkomme de anvisninger, der blev givet på grundlag af teknologien.

449 Det skal således undersøges, om Kommissionen med rette fastslog, at LuxOpCo udførte vigtige driftsfunktioner og traf strategiske beslutninger i relation til hver enkelt af de tre grundpiller i Amazon-koncernens strategi, således at selskabet ikke kunne sidestilles med en virksomhed, der alene udførte administrationsopgaver.

– *Om sortimentet (479.-489. betragtning til den anfægtede afgørelse)*

450 Kommissionen konstaterede i 479. betragtning til den anfægtede afgørelse, at udvidelse og opretholdelse af det størst mulige sortiment var en primær drivkraft for Amazon-koncernens succes i Europa. Kommissionen tilføjede, at beslutningen om, hvilke produktkategorier der skulle sælges, blev truffet på baggrund af viden om markedet. Der krævedes således menneskelig intervention, idet teknologi alene ikke var tilstrækkeligt.

451 Navnlig anførte Kommissionen dels, at LuxOpCo havde kunnet støtte sig på et betydeligt antal medarbejdere, der var ansat af de lokale EU-datterselskaber, som bidrog til at skabe sortiment i Europa og udvide rækken af nye tilgængelige produktkategorier på grundlag af deres viden om lokale markeder, produkter og kunder (således svarende til deres »lokale knowhow«) (470.-482. betragtning til den anfægtede afgørelse). Dels spillede LuxOpCo en afgørende rolle i forbindelse

med opkøb af lokale aktører, indgåelse af samarbejde med leverandører og oprettelse af tredjepartsprogrammer med henblik på udviklingen af MarketPlace (483.-489. betragtning til den anfægtede afgørelse).

452 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har ikke rejst tvivl om den generelle konstatering i 483. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter Amazon skaber sortiment igennem opkøb af andre forhandlere, der er aktive på markedet, samarbejde med leverandører og tredjepartsprogrammer, f.eks. MarketPlace.

453 Det fremgår desuden af vidneudsagnet fra den tidligere ansvarlige for tredjepartsprogrammer i Europa (herunder navnlig MarketPlace), at de lokale rekrutteringsmedarbejdere var af altafgørende betydning for lanceringen af nye produkter på webstederne.

454 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har endvidere ikke bestridt, at det var LuxOpCo, som med støtte fra dets lokale EU-datterselskaber, der varetog disse »generelle« aktiviteter inden for Amazon-koncernen, foretog opkøb af bestemte europæiske detailvirksomheder, indgik samarbejde med europæiske leverandører, idet selskabet definerede politikker og bedste praksisser for udvælgelse og lancering af nye produktkategorier og sågar fastlagde standardkontraktvilkår for leverandører (jf. 485. betragtning til den anfægtede afgørelse).

455 Det fremgår desuden af vidneudsagnet fra vicedirektøren for international detailhandel, som var ansat i De Forenede Stater, at [*fortroligt*]. Selv om LuxOpCo ikke fuldstændig selvstændigt traf beslutning angående produktkategorier, havde selskabet således en betydningsfuld rolle ved lanceringen af en ny produktkategori. Det fremgår i denne henseende af vidneudsagnet fra den tidligere chef for detailhandel i Europa, der var ansat af LuxOpCo, at i forbindelse med lanceringen af en ny produktkategori, var denne [*fortroligt*].

456 Omstruktureringen i 2006 muliggjorde således en mere selvstændig forvaltning af de europæiske aktiviteter.

457 Det skal konkluderes, at Kommissionen med rette fastslog, at LuxOpCo traf væsentlige beslutninger i tilknytning til sortimentet, og at teknologien alene ikke var tilstrækkelig til at gennemføre denne grundpille i Amazon-koncernens strategi i Europa.

– *Om priserne (490.-493. betragtning til den anfægtede afgørelse)*

458 Kommissionen anførte med hensyn til priser, at selv om prissætningen var automatiseret og baseret på anvendelsen af en algoritme, var der blot tale om et værktøj, der blev brugt til at udføre en bestemt prissætningspolitik, som blev bestemt af LuxOpCo i Europa.

459 Kommissionen præciserede navnlig, at uden individuelle input baseret på lokal markedsekspertise fra de lokale EU-datterselskaber ville prissætningsalgoritmen ikke have fungeret effektivt. I Europa blev dette udført af LuxOpCo med støtte fra dets lokale EU-datterselskaber.

460 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har bestridt disse argumenter. De nævnte parter har bl.a. gjort gældende, at LuxOpCos forretningsaktiviteter i vid udstrækning er baseret på automatisering, og at LuxOpCos medarbejdere kun bidrog i begrænset omfang, i særdeleshed for så vidt angår priser.

461 Det er ganske vist uomtvisteligt, at omfanget af LuxOpCos aktiviteter, således som Storhertugdømmet Luxembourg har gjort gældende, ville have været betydeligt mindre uden teknologien.

462 Det skal imidlertid konstateres, at Amazon-koncernen, således som det fremgår af 168. betragtning til den anfægtede afgørelse, indtil 2009 hovedsageligt anvendte manuel prissætning. Det var først fra 2009, at priserne blev fastsat ud fra en algoritme. Det var således i denne henseende med rette, at Kommissionen fastslog, at algoritmen ikke i sig selv var tilstrækkelig med henblik på prissætningen, og at den blev brugt til at udføre den prissætningspolitik, som i Europa blev bestemt af LuxOpCo (jf. 490. betragtning til den anfægtede afgørelse).

463 Indledningsvis ville prissætningsalgoritmen ikke have fungeret effektivt uden individuelle input fra LuxOpCo baseret på lokal markedsekspertise fra de lokale EU-datterselskaber, således som Kommissionen påpegede i 491. betragtning til den anfægtede afgørelse.

464 Som Kommissionen præciserede i 492. betragtning til den anfægtede afgørelse, fremgår det endvidere af Amazon-koncernens vejledning i EU-politikker og procedurer, at prissætningen blev udført i Luxembourg af en EU-prissætningskomité for detailhandel, der bestod af ledende medarbejdere fra LuxOpCo. Denne komité var eneansvarlig for at fastsætte prissætningsretningslinjer for produkter, som Amazon-koncernen tilbød igennem EU-webstederne. LuxOpCos rolle i forbindelse med fastlæggelsen af prispolitikkerne bekræftes ligeledes af vidneudsagnene fra LuxOpCos medarbejdere.

465 Det er desuden hverken ubestridt, at LuxOpCo havde en leder for europæisk prissætning ansat, som skulle godkende priserne, særligt når de afveg fra de priser, algoritmen havde fastsat, eller at der fandtes et team, der overvågede [*fortroligt*] globalt. Dette team var beliggende i Luxembourg hos LuxOpCo og overvågede [*fortroligt*] priser ved at måle globale priser, inklusive dem i De Forenede Stater (jf. 492. betragtning til den anfægtede afgørelse).

466 Endelig har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon ikke på underbygget vis rejst tvivl om, at LuxOpCo måtte udvikle en helt særlig strategi for at generere indtægter og differentiere sig fra sine konkurrenter. Den indflydelse, som LuxOpCo og dets lokale EU-datterselskaber havde på prissætningsbeslutninger, afspejledes i denne henseende i de promoveringer, som fandt anvendelse på bestemte produkter, der blev solgt på EU-webstederne (jf. 493. betragtning til den anfægtede afgørelse). Det er ubestridt, at webstedet »Amazon.de« i sine første år med drift i Tyskland sågar havde opfundet den såkaldte »lavprisgaranti«, som tilskyndede kunderne til at give feedback på prisoplysninger til gengæld for en rabat på deres køb, og at unikke former for prispromoveringer, der var almindelige på markedet, f.eks. [*fortroligt*], i Storbritannien gjorde det vanskeligt [*fortroligt*] at konkurrere på pris [*fortroligt*]. Hvad angår bogsalget i Frankrig og Tyskland udviklede LuxOpCo et gratis forsendelsessystem. Der er i denne henseende tale om eksempler på prissætningsbeslutninger i forhold til konkurrenterne på markedet og følgelig om strategiske beslutninger, der er karakteristiske for en detailvirksomhed.

467 Det skal under hensyntagen til det ovenstående konkluderes, at LuxOpCo traf strategiske beslutninger for så vidt angår prissætning og dermed udførte væsentlige funktioner. Det er ganske vist korrekt, at prissætningen var afhængig af Amazon-koncernens teknologi, men interventionen fra LuxOpCos medarbejdere var ligeledes af altafgørende betydning.

– *Om »brugervenligheden« (494.-499. betragtning til den anfægtede afgørelse)*

468 Hvad angår »brugervenligheden« konstaterede Kommissionen, at LuxOpCo havde til opgave at sikre brugervenligheden af Amazon-koncernens detailhandels- og markedspladsudbud i Europa. Nærmere bestemt havde LuxOpCo et såkaldt »lokaliserings- og oversættelsesteam«, der skulle kontrollere og tilpasse maskinoversættelsen og bl.a. muliggøre sammenfletning af de forskellige europæiske kataloger for at skabe og administrere EFN (495. betragtning til den anfægtede afgørelse). Det var LuxOpCo og de lokale EU-datterselskaber, der centrerede og udviklede denne ekspertise i forhold til den lokale logistik, bl.a. med henblik på forsendelse af produkterne (496. betragtning til den anfægtede afgørelse).

469 Ifølge Kommissionen er teknologien en nødvendig forudsætning for »brugervenligheden«, bl.a. i forbindelse med oversættelsen af de europæiske produktkataloger, levering og kundeservice (jf. 494.-499. betragtning til den anfægtede afgørelse). LuxOpCos medarbejdere var involveret i såvel produktkatalogerne som i levering og kundeservice. Det var i denne forbindelse LuxOpCo og de lokale EU-datterselskaber, der besad denne knowhow (jf. 496. betragtning til den anfægtede afgørelse).

470 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har desuden ikke på underbygget vis bestridt disse omstændigheder, som dermed skal tiltrædes.

471 Det følger således af det ovenstående, at LuxOpCo tog strategiske beslutninger i tilknytning til udnyttelsen af Amazon-koncernens forretningsaktiviteter i Europa og dermed var hovedansvarlig for gennemførelsen af de tre grundpiller i den nævnte koncerns strategi for dette geografiske område. Kommissionen fastslog således med rette, at LuxOpCo til trods for teknologiens betydning ligeledes spillede en væsentlig rolle for udnyttelsen og udbredelsen af detailhandels- og markedspladsforretningen, og at selskabet således udførte værdifulde funktioner. Det fremgår imidlertid ikke af sagsakterne, at sådanne funktioner var unikke.

iii) Aktiver brugt af LuxOpCo (500.-505. betragtning til den anfægtede afgørelse)

472 Hvad angår aktiver brugt af LuxOpCo anførte Kommissionen i 500. betragtning til den anfægtede afgørelse, at LuxOpCo havde brugt »betydelige aktiver« for at udføre de funktioner, der er beskrevet i afsnit 9.2.1.2.1 (funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver) og 9.2.1.2.2 (funktioner udført i forbindelse med driften af den europæiske detail- og servicevirksomhed) i dens afgørelse.

473 Dels konstaterede Kommissionen i 501. betragtning til den anfægtede afgørelse, at LuxOpCo ejede og administrerede hele lagerbeholdningen (i løbet af den relevante periode besad LuxOpCo varer for [*fortroligt*] mia. EUR), og at selskabet besad alle aktierne i ASE, AMEU og de lokale EU-datterselskaber, til hvem det ydede finansiering.

474 Dels påpegede Kommissionen, at LuxOpCos omkostningsstruktur demonstrerede, at der blev benyttet betydelige aktiver til at absorbere de omkostninger, der indtraf i forbindelse med udviklingen og forbedringen af de immaterielle aktiver under udøvelsen af selskabets funktioner (502. betragtning til den anfægtede afgørelse). Navnlig med hensyn til varemærket pådrog LuxOpCo sig betydelige direkte markedsføringsomkostninger (f.eks. omkostninger til kampagner) (503. og 504. betragtning til den anfægtede afgørelse). I konsekvens heraf fandt Kommissionen, at disse omkostninger i mangel af nogen identificerbar godtgørelse fra LuxOpCo måtte betragtes som værende faktisk båret af LuxOpCo.

475 Kommissionen konkluderede således, at LuxOpCo blev pålagt de relevante omkostninger i forbindelse med den økonomiske udnyttelse af de immaterielle aktiver såvel som i forbindelse med udviklingen, forbedringen og administrationen heraf. Ifølge Kommissionen kunne ingen af disse omkostninger siges at være omkostninger, der var pådraget på vegne af LuxSCS (505. betragtning til den anfægtede afgørelse).

476 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har desuden ikke bestridt disse konstateringer på underbygget vis, undtagen for så vidt angår den omstændighed, at LuxOpCo bar omkostningerne i forbindelse med forbedringen og administrationen af de immaterielle aktiver. Det er i denne henseende tilstrækkeligt at henvise til præmis 235 ovenfor. Med undtagelse af anbringendet om, at LuxOpCo bar omkostningerne i forbindelse med CSA og buy-in-aftalen, skal Kommissionens vurderinger i 500.-505. betragtning til den anfægtede afgørelse tiltrædes.

iv) Risici påtaget af LuxOpCo (506.-517. betragtning til den anfægtede afgørelse

477 Hvad angår risici påtaget af LuxOpCo fandt Kommissionen i 506.-517. betragtning til den anfægtede afgørelse dels, at dette selskab både ifølge bestemmelserne i de aftaler, der var indgået med LuxSCS, og effektivt påtog sig de risici, der var forbundet med udvikling, forbedring og administration af de immaterielle aktiver. Dels styrede og administrerede LuxOpCo alle de relevante virksomheds- og forretningsmæssige risici, der var forbundet med Amazon-koncernens europæiske detail- og servicevirksomhed, herunder, men ikke begrænset til, kreditrisiko, indsamlingsrisiko, lagerbeholdningsrisiko, markedsrisiko, risiko for tab, risici relateret til bibeholdelse af en arbejdsstyrke, der var i stand til effektivt og rettidigt at sælge varer og yde service.

478 Kommissionen forkastede dernæst det argument, som Amazon havde fremført under den administrative procedure, og hvorefter LuxOpCo var ekstremt afhængig af teknologi til at administrere og påtage sig risiciene (506. og 508. betragtning til den anfægtede afgørelse).

479 For det første var Kommissionen af den opfattelse, at LuxOpCo, selv om teknologien gjorde det muligt at mindske risiciene, bar de nævnte risici på grund af dets funktion som europæisk hovedsæde og på grund af dets detail- og servicevirksomhed (509. og 510. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen påpegede, at selv hvis LuxOpCo satte dets lid til, at teknologien ville administrere dets forretningsrisici, ville det kun være på grund af en strategisk beslutning truffet af LuxOpCo (511. betragtning til den anfægtede afgørelse).

480 Det er endvidere ikke godtgjort, uagtet om det er i rapporten om afregningspriser fra 2003 eller i et andet dokument, at de strategiske, økonomiske og driftsmæssige risici, som LuxOpCo stod over for på daglig basis, blev administreret af en gruppepolitik for risikohåndtering (512. betragtning til den anfægtede afgørelse). Risiciene for tab af forretning blev derimod administreret på lokalt niveau med LuxOpCo som den ansvarlige hovedpart (513.-515. betragtning til den anfægtede afgørelse).

481 Parterne er uenige om, hvilken enhed der effektivt påtog sig risiciene forbundet med de immaterielle aktiver, og nærmere bestemt om, hvorvidt LuxOpCo gearede aktiver for at absorbere de omkostninger, der var forbundet med udviklingen af den intellektuelle ejendomsret. Ifølge Storhertugdømmet Luxembourg blev en del af de risici og funktioner, som Kommissionen identificerede, endvidere påtaget af de lokale EU-datterselskaber og ikke af LuxOpCo.

482 Hvad angår de risici, der var forbundet med udvikling, forbedring og administration af de immaterielle aktiver, er en opfattelse i lighed med den, som Kommissionen gav udtryk for i 507. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter LuxOpCo både ifølge bestemmelserne i de aftaler, der var indgået med LuxSCS, og effektivt påtog sig disse risici, ikke overbevisende.

483 Som Storhertugdømmet Luxembourg med rette har anført i punkt 104 i stævningen i sag T-816/17, står det selv om det er korrekt, at LuxSCS i medfør af licensaftalen havde overført en række risici i forbindelse med udnyttelsen af forretningsaktiviteterne til LuxOpCo, alligevel fast, at LuxSCS, der var den juridiske indehaver af retten til at udnytte de immaterielle aktiver i den relevante periode, fortsat bar de risici, der var forbundet med de immaterielle aktiver, eftersom selskabet skulle indfri sin forpligtelse i henhold til buy-in-aftalen og CSA til at betale de dermed forbundne omkostninger til ATI og A 9.

484 Kommissionen har ikke på underbygget vis bestridt denne konstatering. Hvad angår LuxSCS' økonomiske kapacitet til at påtage sig risiciene, såfremt de skulle blive realiseret, har Kommissionen ikke været i stand til at godtgøre sit anbringende om, at dette selskab ikke rådede over en betydelig egenkapital. For så vidt angår LuxSCS' startkapital, som Kommissionen i 445. betragtning til den anfægtede afgørelse forkastede som irrelevant, er det – i det mindste for 2006 – ubestridt, at det var takket være sin kapital, at LuxSCS kunne absorbere de tab, som selskabet led i sine første år med drift, uden LuxOpCos medvirken. Således var det royaltybeløb, som LuxOpCo betalte til LuxSCS i 2006, væsentligt lavere end de betalinger, som LuxSCS foretog i henhold til køb og i henhold til omkostningsfordelingen.

485 Det skal under disse omstændigheder lægges til grund, at LuxOpCo i det højeste bar en del af de risici, der var forbundet med forekomsten, udviklingen, forbedringen og forvaltningen af de immaterielle aktiver.

486 Hvad derimod angår de øvrige risici, der er omhandlet i 507.-517. betragtning til den anfægtede afgørelse, dvs. risici, der er karakteristiske for en online detail- og servicevirksomhed, har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon ikke på underbygget vis bestridt, at LuxOpCo påtog sig disse risici, som f.eks. risikoen for tab af forretning som sådan (jf. 514. betragtning til den nævnte afgørelse) og risici i forbindelse med besiddelse af usolgte varebeholdninger i Europa, hosting af servere, drift af callcentre, uerholdelige fordringer og manglende opfyldelse eller udførelse af kontrakter indgået med kunder. Selv om Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har gjort gældende, at teknologien gjorde det muligt at mindske LuxOpCos risici i forbindelse med udnyttelsen af forretningsaktiviteterne, herunder navnlig lagerbeholdningsrisici, må det navnlig, i lighed med hvad Kommissionen påpegede i 510. betragtning til den anfægtede afgørelse, konstateres, at teknologien ikke helt har afskaffet disse risici. Det af Kommissionen anførte skal derfor godtages.

v) Konklusion vedrørende den funktionelle analyse af LuxOpCo

487 Henset til det ovenstående skal det fastslås, at den funktionelle analyse, som Kommissionen foretog af LuxOpCo, ikke er overbevisende i sin helhed.

488 På baggrund af de oplysninger, som Kommissionen indsamlede med henblik på vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, således som disse er fremstillet i afgørelsen, og hvoraf en del er blevet lagt til grund i det ovenstående, var det for det første ikke udelukket, at det kunne antages, at LuxOpCo faktisk udførte visse unikke og værdifulde funktioner for så vidt angår de immaterielle aktiver.

Dette gør sig gældende hvad angår udviklingen af EFN og indhentningen af kundeoplysninger. Hvad i øvrigt angår markedsføringsaktiverne var LuxOpCos funktioner ganske vist værdifulde, men det er ikke godtgjort, at sådanne funktioner kan anses for at være unikke.

489 For det andet kan analysen af LuxOpCos funktioner i dets egenskab af online detail- og servicevirksomhed i det væsentlige tiltrædes. I modsætning til, hvad Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har gjort gældende, begrænsede LuxOpCo sig i denne forbindelse ikke til alene at udføre »administrations«-opgaver, men agerede også online detailvirksomhed og bar risiciene ved disse aktiviteter. Sådanne funktioner var faktisk »værdifulde«, eftersom det drejede sig om aktiviteter, der kunne bidrage betydeligt til LuxOpCos omsætning og dermed til Amazon-koncernens forretningsmodel. Sådanne funktioner kan imidlertid ikke kvalificeres som unikke. For så vidt som Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har påpeget, at en virksomhed kunne betragtes som en enhed, der udfører rutinefunktioner (i modsætning til en enhed, der udfører unikke og værdifulde funktioner), når disse funktioner var nemme at vurdere (»benchmarke«) (jf. præmis 225 ovenfor), er det nemlig tilstrækkeligt at bemærke, at rapporten [*fortroligt*], som hovedparterne har henvist til, vedrører aktiviteter i forbindelse med online detailvirksomhed og behandler spørgsmålet om det vederlag, der observeres på markedet for sådanne detailvirksomheder.

490 Det skal i lyset af det ovenstående konstateres, at selv om Kommissionen med rette kunne antage, at visse af LuxOpCos funktioner i tilknytning til de immaterielle aktiver var unikke og værdifulde, er Kommissionens argument om, at LuxOpCos funktioner i tilknytning til selskabets forretningsaktiviteter var unikke og værdifulde, ikke overbevisende i sin helhed. Selv om Kommissionen med rette fastslog, at LuxOpCo udførte flere funktioner end dem, der blev lagt til grund med henblik på vedtagelsen af den omhandlede forudgående skatteafgørelse, dvs. alene »administrations«-opgaver, fastslog den fejlagtigt, at LuxOpCos funktioner i relation til selskabets detailvirksomhed var unikke og værdifulde.

491 Denne konklusion drages ikke i tvivl af nogen af Storhertugdømmet Luxembourgs eller Amazons øvrige argumenter.

492 For det første har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon gjort gældende, at den omstændighed, at LuxOpCos funktioner før omstruktureringen i 2006 blev udført af de lokale EU-datterselskaber, og at disse blev betalt ved en opskrivning af omkostningerne, viser, at LuxOpCos funktioner kun er rutinefunktioner. Det er i denne forbindelse tilstrækkeligt at bemærke, at omstruktureringen i 2006 netop havde til formål at skabe et hovedsæde for Amazon-koncernens europæiske virksomhed ved at tildele LuxOpCo betydeligt vigtigere funktioner end dem, som de lokale EU-datterselskaber udførte.

493 For det andet har Storhertugdømmet Luxembourg foreholdt Kommissionen at have tildelt LuxOpCo de funktioner, der blev udført af de lokale EU-datterselskaber. Det er i denne henseende tilstrækkeligt at konstatere, at de lokale EU-datterselskaber fungerede som tjenesteydere for LuxOpCo og i øvrigt blev betalt som sådanne. De funktioner, som de udførte, blev således udført for LuxOpCos regning og risiko. Kommissionen kunne dermed tilskrive LuxOpCo disse funktioner.

2) Om valget af metode

494 Som anført i præmis 317 ovenfor fandt Kommissionen nærmere bestemt, at det var forkert at have anvendt TNMM til at fastsætte LuxOpCos royaltybeløb og vederlag, og at avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, skulle have været anvendt.

495 Kommissionen forklarede nærmere bestemt i 567. betragtning til den anfægtede afgørelse, at avancefordelingsmetoden normalt betragtes som den bedst egnede metode til fastsættelse af afregningspris, hvor begge parter i den koncerninterne transaktion yder unikke og værdifulde bidrag til transaktionen, for så vidt som uafhængige parter i sådan et tilfælde ville forventes at dele overskuddet af transaktionen ud fra andelen af deres respektive bidrag.

496 Kommissionen præciserede i denne sammenhæng under henvisning til 256. betragtning til den anfægtede afgørelse, at OECD's retningslinjer sondrede mellem to avancefordelingsmetoder, nærmere bestemt bidragsanalysen og residualanalysen. Hvad angår residualanalysen præciserede Kommissionen, at denne analyse blev anvendt i det tilfælde, hvor én part blev godtgjort for sine rutinefunktioner i tillæg til den godtgørelse, som den modtog for sine unikke og værdifulde bidrag til transaktionen. Hvad angår bidragsanalysen præciserede Kommissionen, at denne analyse bestod i at opdele det kombinerede overskud på grundlag af den relative værdi af de udførte opgaver (under hensyntagen til aktiver, der blev anvendt, og risici, der blev pådraget) for hver af de parter, der var involveret i koncerninterne transaktioner.

497 Kommissionen tilføjede, at hvor begge parter i transaktionen ydede unikke og værdifulde bidrag, og der ikke var nogen mindre komplekse transaktioner, der skulle prissættes separat, var det mest passende at anvende bidragsanalysen til tildeling af det samlede overskud. Residualanalysen var ifølge Kommissionen passende, hvis der fandtes nogle mindre komplekse transaktioner.

498 På grundlag af disse iagttagelser konkluderede Kommissionen, at som følge af, at både LuxSCS og LuxOpCo påtænktes at udføre unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, var bidragsanalysen at foretrække frem for residualanalysen.

499 Parterne i tvisten er uenige om, hvorvidt Kommissionen med rette fastslog, at avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, var passende i det foreliggende tilfælde, og at valget af TNMM som følge deraf ikke skulle have været godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

500 Hvad angår valget af metode til fastsættelse af afregningspriser som sådan skal det først og fremmest erindres, at de forskellige metoder til fastsættelse af afregningspriser, således som det fremgår af præmis 202 i dom af 24. september 2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen (T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669), tager sigte på at nå frem til et overskudsniveau, der afspejler afregningspriser i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og at det principielt ikke kan konkluderes, at en metode ikke kan føre til en pålidelig estimering af et markedsbaseret resultat.

501 I forbindelse med undersøgelsen af en foranstaltning i henseende til armslængdeprincippet kan Kommissionen desuden frit anvende en anden metode end den, som de nationale skattemyndigheder har godkendt. Det fremgår af præmis 154 i dom af 24. september 2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen (T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669), at selv om Kommissionen ikke kan foreholdes at have anvendt en metode til fastsættelse af afregningspriser,

som den anser for hensigtsmæssig i den foreliggende sag, med henblik på undersøgelsen af afregningsprisniveauet for en transaktion eller for flere tæt forbundne transaktioner, som er en del af den anfægtede foranstaltning, påhviler det dog Kommissionen at begrunde sit valg af metode.

502 I den foreliggende sag kan det som følge af, at både LuxSCS og LuxOpCo udførte visse unikke og værdifulde funktioner, ikke foreholdes Kommissionen at have antaget, at avancefordelingsmetoden generelt syntes at være passende til at undersøge den kontrollerede transaktion.

503 Kommissionens konklusion, hvorefter bidragsanalysen skulle have været lagt til grund, er imidlertid ikke overbevisende. Som det implicit, men nødvendigvis, fremgår af 256., 567. og 568. betragtning til den anfægtede afgørelse, tog Kommissionen nemlig i denne forbindelse udgangspunkt i en konstatering af, at den omstændighed, at parterne i den kontrollerede transaktion udførte unikke og værdifulde funktioner samt rutinefunktioner, talte for at anvende avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en residualanalyse, mens avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, kun var passende, når de berørte virksomheder alene udførte unikke og værdifulde funktioner. Selv om Kommissionen, således som det fremgår af præmis 488 og 489 ovenfor, med rette antog, at visse af LuxOpCos funktioner i relation til de immaterielle aktiver var unikke og værdifulde, var det imidlertid fejlagtigt, at den antog, at LuxOpCos funktioner i relation til forretningsaktiviteterne var unikke og værdifulde. Kommissionen har desuden hverken godtgjort, at der ikke fandtes sammenlignelighedsfaktorer for LuxOpCos forretningsaktiviteter, eller at betalingen for disse funktioner ikke kunne have været fastsat særskilt.

504 Derudover følger det implicit, men nødvendigvis, af punkt 3.6 og 3.8 i OECD's retningslinjer i 1995-versionen, at valget af avancefordelingsmetoden, herunder i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, på afgørende vis afhænger af, at der er fastlagt eksterne data fra uafhængige virksomheder for at fastsætte værdien af bidraget fra hver enkelt virksomhed, der er part i transaktionerne. Kommissionen søgte imidlertid ikke at fastlægge, om sådanne pålidelige data var tilgængelige, for at kunne konkludere, at avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, kunne vælges i det foreliggende tilfælde.

505 Kommissionen har endvidere ikke begrundet, i hvilken henseende LuxOpCos funktioner i forbindelse med udviklingen af de immaterielle aktiver var af en sådan karakter, at det var bidragsanalysen, der i modsætning til residualanalysen var den passende metode i det foreliggende tilfælde (jf. 568. betragtning til den anfægtede afgørelse).

506 Heraf følger, at Kommissionen i forbindelse med, at den udelukkede avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en residualanalyse, og valgte bidragsanalysevarianten, ikke begrundede sit metodemæssige valg behørigt og således ikke opfyldte de krav, der er redegjort for i præmis 501 ovenfor.

507 For så vidt som Kommissionen støttede sin første sekundære konstatering på den omstændighed, at bidragsanalysen ville have været den eneste passende metode i det foreliggende tilfælde, gør den i præmis 506 ovenfor konstaterede fejl Kommissionens ræsonnement med hensyn til at godtgøre, at der forelå en fordel, ugyldigt.

508 Retten finder det ikke desto mindre fornødent at fortsætte undersøgelsen af de af sagsøgernes argumenter, hvormed det tilsigtes at gøre gældende, at Kommissionen ikke godtgjorde, at LuxOpCos vederlag burde have været større som følge af anvendelsen af avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse.

3) Hvorvidt det er påvist, at LuxOpCos vederlag burde have været større som følge af anvendelsen af avancefordelingsmetoden (anvendelse af bidragsanalysen)

509 Som forklaret ovenfor fastslog Kommissionen i 568. betragtning til den anfægtede afgørelse, at anvendelsen af avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, nødvendigvis ville have ført til et større vederlag til LuxOpCo. Kommissionen fastslog således, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse, idet den godkendte den af Amazon foreslåede metode til beregning af licensgebyret, som førte til en for lav ansættelse af LuxOpCos vederlag, tildelte en fordel til sidstnævnte selskab. Kommissionen præciserede imidlertid i 564. betragtning til den anfægtede afgørelse, at den ikke havde tilsigtet at fastsætte, hvad armslængdevederlaget for LuxOpCo præcist ville have været.

510 Der erindres i denne forbindelse om, at den fejl, som Kommissionen havde identificeret, som anført i præmis 317-320 ovenfor ikke var støttet på konstateringen af, at visse af LuxOpCos funktioner, herunder almindelige funktioner eller rutinefunktioner, ikke medførte noget vederlag. Kommissionen tog derimod udgangspunkt i den antagelse, at LuxOpCo varetog en række unikke og værdifulde funktioner, og at avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, derfor skulle have været anvendt.

511 Parterne er uenige om, hvorvidt Kommissionen på grundlag af den i præmis 509 ovenfor nævnte konstatering var i stand til at godtgøre, at der forelå en fordel for LuxOpCo.

512 For at fastslå, at der forelå en fordel, skulle Kommissionen godtgøre, at LuxOpCo, hvis avancefordelingsmetoden havde været anvendt på dette selskab, burde have modtaget et større vederlag, sammenlignet med det vederlag, som det faktisk modtog i henhold til den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

513 Som forklaret i præmis 310 ovenfor tilkommer det Kommissionen konkret at godtgøre, at de metodologiske fejl, den havde identificeret i den forudgående skatteafgørelse, ikke gav mulighed for at føre til en pålidelig estimering af et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og at de havde resulteret i en reduktion af det skattepligtige overskud, selv om det ikke er udelukket, at en metodologisk fejl i visse tilfælde er af en sådan karakter, at den på ingen måde giver mulighed for at føre til en estimering af et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og at den nødvendigvis fører til en for lav ansættelse af det vederlag, der burde have været modtaget på markedsvilkår.

514 De samme overvejelser bør gøre sig gældende, når Kommissionen antager, at den har identificeret en fejl i den funktionelle analyse. Det er nemlig ikke udelukket, at det beregnede vederlag, til trods for en fejl i den funktionelle analyse, ikke afviger fra det armslængderesultat, der ville have kunnet fastlægges, hvis funktionerne var blevet taget behørigt i betragtning. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at selv om visse funktioner ikke blev fastlagt korrekt og ikke blev taget i betragtning ved beregningen af vederlaget, er det sandsynligt, at disse funktioner burde have medført et vederlag, og at den pågældende virksomheds vederlag som følge af den manglende hensyntagen til disse yderligere funktioner burde have været højere. Kommissionen kan imidlertid ikke nå frem til

sådanne konklusioner uden konkret at undersøge, om den fejl, den har identificeret i den funktionelle analyse, i det foreliggende tilfælde og under hensyntagen til den pågældende transaktions særlige beskaffenhed, ville have kunnet medføre et yderligere vederlag.

515 Endelig skal Kommissionen, når den inden for rammerne af sin kompetence i medfør af artikel 107, stk. 1, TEUF undersøger en skatteforanstaltning til fordel for en integreret virksomhed, sammenligne denne integrerede virksomheds skattebyrde som følge af anvendelsen af den pågældende skatteforanstaltning med den skattebyrde, der følger af anvendelsen af den nationale lovgivnings normale skatteregler, for en virksomhed, der befinder sig i en tilsvarende faktisk situation og driver virksomhed på markedsvilkår (jf. i denne retning dom af 24.9.2019, Nederlandene m.fl. mod Kommissionen, T-760/15 og T-636/16, EU:T:2019:669, præmis 149). Når Kommissionen identificerer fejl i den funktionelle analyse, der danner grundlag for en skatteforanstaltning som den omhandlede forudgående skatteafgørelse, skal den sammenligne den integrerede virksomheds skattebyrde som følge af på den ene side anvendelsen af den pågældende skatteforanstaltning og, på den anden side, skattebyrden for en virksomhed, der er aktiv på markedet, og som udfører funktioner, der er sammenlignelige med dem, som den integrerede virksomhed udfører, som fastlagt af Kommissionen. Det skal i denne henseende fremhæves, at en sådan sammenligning ikke indebærer, at Kommissionen nødvendigvis skal foretage en helt ny analyse med den samme detaljegrad som den, medlemsstaten har foretaget med henblik på vedtagelsen af den pågældende skatteforanstaltning. Selv om Kommissionen ikke skal foretage en sådan analyse, er den dog forpligtet til i det mindste at fastlægge, om der er en række konkrete forhold, der gør det muligt med sikkerhed at konstatere, at armslængdevederlaget for selskabets funktioner som fastlagt af Kommissionen nødvendigvis er større end det vederlag, som selskabet har modtaget i henhold til den pågældende skatteforanstaltning.

516 I konsekvens af det, der er redegjort for i præmis 515 ovenfor, burde Kommissionen have sammenlignet det vederlag, som LuxOpCo opnåede i henhold til den metode, der blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, med det armslængdevederlag, som selskabet burde have modtaget under hensyntagen til de funktioner, som Kommissionen selv havde fastlagt for LuxOpCos vedkommende i sin egen funktionelle analyse. Selv om Kommissionen faktisk ikke anvendte avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, burde den i det mindste have fastlagt en række forhold, der kunne gøre det muligt at konkludere, at LuxOpCos vederlag, beregnet i henhold til den omhandlede forudgående skatteafgørelse, nødvendigvis var lavere end det vederlag, som et selskab, der opererede på det frie marked, ville have modtaget, hvis det pågældende selskab havde udført funktioner, der var sammenlignelige med dem, som Kommissionen havde fastlagt i sin funktionelle analyse. Hvis Kommissionen fandt, at bidragsanalysen var den passende beregningsmetode, burde den, i stedet for alene at begrænse sig til ubekræftede formodninger om, hvilket resultat der ville have været opnået ved anvendelse af avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, nærmere bestemt have efterprøvet, om en hensyntagen til funktioner og risici, der var sammenlignelige med dem, der påhvilede LuxOpCo i forbindelse med den kontrollerede transaktion (navnlig selskabets funktioner og risici som online detailvirksomhed), på det frie marked faktisk svarede til en overskudsandel (for en online detailvirksomhed, der var sammenlignelig med LuxOpCo), der ville have været større end den, som LuxOpCo havde ret til i medfør af den beregningsmetode, der blev anvendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse. Selv om Kommissionen ganske vist ikke skulle angive præcise tal, var den i det mindste forpligtet til at fremkomme med oplysninger, der i denne henseende var verificerbare.

517 I den foreliggende sag begrænsede Kommissionen sig i den anfægtede afgørelse til at fastslå, at LuxOpCo ville have modtaget et højere vederlag, hvis avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, havde været anvendt, uden at den tilsigtede at anvende denne metode. Kommissionen kan imidlertid ikke forudsætte, hvad resultatet ville have været ved anvendelse af en bestemt metode, eller hvilket vederlag der skulle have været tilskrevet en bestemt funktion. Som allerede anført i præmis 515 og 516 ovenfor skal Kommissionen til gengæld godtgøre, at det vederlag, der blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, var lavere end en pålidelig estimering af det armslængdevederlag, der ville have været modtaget ved anvendelse af avancefordelingsmetoden sammen med bidragsanalysen.

518 Det skal i denne henseende bemærkes, at Kommissionen hverken tilsigtede at efterprøve, hvad der ville have været den korrekte fordelingsnøgle for det kombinerede overskud for LuxSCS og LuxOpCo, og som ville have været passende, hvis disse parter havde været uafhængige, eller endog at fastlægge konkrete forhold, der kunne gøre det muligt at bestemme, at LuxOpCos funktioner i forbindelse med udviklingen af de immaterielle aktiver eller dets funktion som hovedsæde ville have givet ret til en større overskudsandel, sammenlignet med den overskudsandel, der faktisk blev opnået i henhold til den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

519 Det skal desuden erindres, at selv om LuxOpCos bidrag i forbindelse med de immaterielle aktiver (bidrag til udviklingen af en mindre del af teknologien, bidrag til udvidelse af kundedatabasen og til værdiskabelse af varemærket) og med udnyttelsen af forretningsaktiviteterne er reelle, er der ingen af oplysningerne i den anfægtede afgørelse, der gør det muligt at måle disse funktioners bidrag sammenlignet med LuxSCS' funktioner (tilrådighedsstillelse af teknologi, der spiller en altafgørende rolle for udnyttelsen af Amazon-koncernens aktiviteter, og generering af overskud). Uden en grundig analyse er det således ikke muligt på forhånd at antage, i hvilket omfang LuxOpCos bidrag ville have givet dette selskab en større andel i det overskud, der blev opnået i Europa, end den andel, som det opnåede i henhold til den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

520 Det skal under disse omstændigheder konstateres, at Kommissionen ikke godtgjorde, at der forelå en fordel, men i det højeste, at det er sandsynligt, at der forelå en fordel.

521 Den omstændighed, at visse aktiver blev overført gratis, uden at LuxOpCos vederlag som godkendt i den forudgående skatteafgørelse tog hensyn til disse funktioner, kan ganske vist, således som Kommissionen har påpeget i retsmødet, godtgøre, at LuxOpCos vederlag er lavere end det, som en uafhængig virksomhed ville have modtaget på markedsvilkår. Det må imidlertid konstateres, at den anfægtede afgørelse ikke indeholder et sådant ræsonnement.

522 Det er ganske vist ikke udelukket, at LuxOpCo, hvis selskabet havde udført flere funktioner end dem, der blev taget i betragtning ved beregningen af dets vederlag, således som dette blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, ville have været berettiget til et yderligere vederlag. Kommissionens ræsonnement, således som det er fremstillet i den anfægtede afgørelse, er imidlertid stadig teoretisk og er ikke tilstrækkeligt til at fastslå, at LuxOpCo faktisk modtog en fordel som følge af, at den metode til beregning af dets vederlag, der var blevet godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, blev anvendt.

523 Kommissionen har ganske vist i sine svar på Rettens spørgsmål og i retsmødet hævdet, at LuxOpCo i henhold til den omhandlede forudgående skatteafgørelse kun modtog ca. 20% af det kombinerede overskud for LuxOpCo og LuxSCS, og at LuxOpCo, hvis avancefordelingsmetoden

i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, havde været anvendt på dette selskab under hensyntagen til dets unikke og værdifulde funktioner, nødvendigvis ville have modtaget en større andel af dette kombinerede overskud.

524 Det skal ikke desto mindre for det første bemærkes, at anbringendet om, at LuxOpCo kun modtog ca. 20% af det kombinerede overskud, hverken fremgår af den del af den anfægtede afgørelse, der vedrører den første sekundære konstatering, eller af nogen anden del af den anfægtede afgørelse. Dette tal kan i det højeste beregnes på grundlag af de forskellige talangivelser i den anfægtede afgørelse. Det bemærkes i denne henseende, at dette tal på ca. 20% af det kombinerede overskud for LuxOpCo og LuxSCS svarer til LuxOpCos driftsoverskud efter fradrag af det licensgebyr, der blev betalt til LuxSCS i henhold til den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

525 For det andet fremførte Kommissionen ikke i den anfægtede afgørelse et eneste konkret forhold, der kunne godtgøre, at den omstændighed, at ca. 80% at det kombinerede overskud for LuxOpCo og LuxSCS blev tildelt LuxSCS som betaling for dette selskabs bidrag, dvs. tilrådighedsstillelsen af de immaterielle aktiver, ikke var i overensstemmelse med armslængdeprincippet, eller at tildelingen af ca. 20% af det kombinerede overskud ikke udgør et tilstrækkeligt vederlag under hensyntagen til LuxOpCos bidrag.

526 Som Amazon har gjort gældende i retsmødet, hævdede Kommissionen for det tredje ikke i den anfægtede afgørelse, at LuxOpCo burde have været tildelt et yderligere vederlag ud over det vederlag, der blev beregnet efter TNMM. Konstateringen af, at avancefordelingsmetoden burde have været anvendt sammen med bidragsanalysen, indebærer nemlig, at der ses bort fra det vederlag, der oprindelig blev beregnet med udgangspunkt i anvendelsen af TNMM, og at der foretages en helt ny beregning. Det er imidlertid ikke udelukket, at det vederlag, der blev beregnet for LuxOpCo ved anvendelse af avancefordelingsmetoden sammen med bidragsanalysen, er lavere end det vederlag, der blev beregnet efter TNMM, således som dette blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

527 Det skal for det første bemærkes, at Amazon under den administrative procedure havde fremlagt en rapport for Kommissionen om opskrivningssatsen for virksomheder, der bedriver online detailhandelsvirksomhed, nærmere bestemt rapporten benævnt [*fortroligt*]. Den gennemsnitlige opskrivningssats for online detailhandelsvirksomhed var på 0,5% af de samlede omkostninger for online detailvirksomheder. Uden at det er nødvendigt at efterprøve, om Amazon i lyset af dette forhold med rette kunne hævde, således som selskabet gjorde i retsmødet, at denne procentsats godtgjorde, at LuxOpCos vederlag i den relevante periode var »komfortabelt«, må det konstateres, at Kommissionen på baggrund af denne rapport burde have uddybet sin undersøgelse af, hvorvidt LuxOpCos vederlag svarede til et armslængderesultat for dette selskabs funktion som online detailvirksomhed. Uden en sådan efterprøvelse er det ikke sikkert, at det kan gøres gældende, at LuxOpCo kunne have modtaget et højere vederlag for sine funktioner i relation til forretningsaktiviteterne.

528 For det andet var LuxOpCos funktioner i relation til de immaterielle aktiver, bl.a. for så vidt angår teknologien, stadig begrænsede, i forhold til de udviklingsaktiviteter, som Amazon-koncernen foretog. Det er dermed ikke indlysende, at disse funktioner var af en sådan karakter, at den andel af overskuddet, der skulle tildeles LuxOpCo, burde have været højere end 20% af det kombinerede overskud for LuxSCS og LuxOpCo.

529 I mangel af oplysninger om, hvilken fordelingsnøgle der burde have været lagt til grund, er det følgelig ikke muligt at fastlægge størrelsesordenen af det vederlag, som LuxOpCo burde have modtaget under armslængdevilkår, eller a fortiori at afgøre, om dette vederlag er lavere eller højere end det vederlag, der blev opnået i henhold til den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

530 Heraf følger, at Kommissionen ikke var i stand til at godtgøre, at LuxOpCos vederlag ville have været større, hvis avancefordelingsmetoden i den variant, hvor der foretages en bidragsanalyse, havde været anvendt. Den første sekundære konstatering gør det dermed ikke muligt at støtte den konklusion, hvorefter den omhandlede forudgående skatteafgørelse tildelte en økonomisk fordel til LuxOpCo. Ud over den omstændighed, at Kommissionen ikke tilsigtede at fastsætte, hvad LuxOpCos armslængdevederlag ville have været under hensyntagen til de funktioner, som Kommissionen havde identificeret i sin egen funktionelle analyse, indeholder den første sekundære konstatering nemlig ingen konkrete forhold, der gør det muligt at føre tilstrækkeligt bevis for, at fejlene i den funktionelle analyse og den metodologiske fejl, som Kommissionen havde identificeret vedrørende valget af metode som sådan, faktisk førte til en reduktion af LuxOpCos skattebyrde.

531 Disse konstateringer drages ikke i tvivl af nogen af Kommissionens øvrige argumenter.

532 For det første er der ganske vist, således som Kommissionen har gjort gældende i retsmødet, en forskel mellem at påvise fordelen og at kvantificere fordelen. Det er således ikke udelukket, at det er muligt at påvise, at en metodologisk fejl nødvendigvis fører til et lavere vederlag, uden at denne reduktion af vederlaget kvantificeres. Som konstateret i præmis 529 ovenfor indeholder den anfægtede afgørelse i den foreliggende sag imidlertid ingen oplysninger, som kan påvise, at anvendelsen af avancefordelingsmetoden sammen med bidragsanalysen i stedet for TNMM nødvendigvis ville have ført til et højere vederlag.

533 For det andet har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon, således som Kommissionen har påpeget i retsmødet, ikke bestridt, at hvis LuxOpCo havde foretaget nogen væsentlig udvikling i forbindelse med de immaterielle aktiver, ville dette have medført et yderligere vederlag.

534 Som Amazon har anført i retsmødet, og som forklaret i præmis 526 ovenfor, fører Kommissionens anbringende imidlertid ikke til en konstatering af, at der burde have været beregnet et yderligere vederlag end det, der blev beregnet i henhold til den omhandlede forudgående skatteafgørelse. Kommissionen antog nemlig, at bidragsmetoden sammen med residualanalysen ikke var passende i det foreliggende tilfælde. Kommissionens anbringende begrænser sig følgelig til, at det gøres gældende, at hvis LuxOpCos vederlag havde været beregnet ved anvendelse af avancefordelingsmetoden i henhold til bidragsanalysen, ville dette have ført til et højere vederlag end det, der blev opnået ved anvendelsen af TNMM. For så vidt som bidragsanalysen ville indebære, at der ikke ville blive taget hensyn til det vederlag, der oprindelig blev beregnet med udgangspunkt i anvendelsen af TNMM, og at der skulle foretages en helt ny beregning, er det ikke udelukket, at det vederlag, der blev beregnet for LuxOpCo ved anvendelse af avancefordelingsmetoden sammen med bidragsanalysen, er lavere end det vederlag, der blev beregnet efter TNMM, således som dette vederlag blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

535 For det tredje skal det argument, som Kommissionen har fremført i sine skriftlige indlæg, og hvorefter anvendelsen af avancefordelingsmetoden nødvendigvis ville have ført til et højere vederlag for LuxOpCo, for så vidt som dette ville have ført til, at residualavancen blev fordelt

mellem LuxOpCo og LuxSCS, frem for at tildele LuxSCS hele residualavancen, og det argument, hvorefter det ikke var nødvendigt at anvende avancefordelingsmetoden for at godtgøre, at der forelå en fordel, eftersom denne metode består i at fordele residualavancen, forkastes.

536 Det må nemlig konstateres, at en sådan fordeling af residualavancen kun er relevant i forbindelse med anvendelsen af residualanalysen. Det fremgår imidlertid klart af den anfægtede afgørelse, navnlig af 567. og 568. betragtning hertil, at Kommissionen var af den opfattelse, at det i den foreliggende sag kun var bidragsanalysen og ikke residualanalysen, der på gyldig vis kunne lægges til grund med henblik på anvendelsen af avancefordelingsmetoden. Som forklaret i præmis 534 ovenfor består bidragsanalysen imidlertid i at fordele det kombinerede overskud direkte mellem de forskellige parter i transaktionen og tager ikke hensyn til det vederlag, der oprindelig blev beregnet for LuxOpCo. Det kan dermed ikke forudsættes, at anvendelse af avancefordelingsmetoden nødvendigvis ville have ført til et højere vederlag for LuxOpCo.

537 Det følger således af alt det ovenstående, at Kommissionen ikke inden for rammerne af den første sekundære konstatering var i stand til at godtgøre, at den omhandlede forudgående skatteafgørelse havde tildelt en fordel til LuxOpCo.

538 De anbringender og argumenter, hvormed det tilsigtes at bestride den første sekundære konstatering, skal derfor tiltrædes.

c) Den anden sekundære konstatering med hensyn til fordelen

539 Inden for rammerne af den anden sekundære konstatering af fordelen, navnlig i 569. betragtning til den anfægtede afgørelse, anførte Kommissionen, at selv hvis de luxembourgske skattemyndigheder gjorde ret i at acceptere antagelsen om, at LuxSCS udførte unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, og selv hvis de efterfølgende gjorde ret i at acceptere, at LuxOpCo udelukkende udførte »rutine«-administrationsopgaver, betragtede Kommissionen valget af en avanceniveauindikator baseret på driftsomkostninger i den metode til fastsættelse af afregningspriser, der blev godkendt i den anfægtede skatteafgørelse, som værende uegnet. Det fremgår af 569.-574. betragtning til den anfægtede afgørelse, at det er Kommissionens opfattelse, at selv hvis de luxembourgske skattemyndigheder ved anvendelsen af TNMM havde taget LuxOpCos samlede omkostninger i betragtning som avanceniveauindikator, således som det var tilfældet i rapporten om afregningspriser fra 2003, ville LuxOpCos vederlag have været højere end det, der blev anvendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse. Selskabets beskatningsgrundlag ville som følge heraf ligeledes have været højere.

540 Til støtte for den anden sekundære konstatering af fordelen erindrede Kommissionen om, at den metode, der blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, anvendte driftsomkostninger som avanceniveauindikator, hvorimod rapporten om afregningspriser fra 2003, der dannede grundlag for anmodningen om en forudgående skatteafgørelse, anvendte de samlede omkostninger som avanceniveauindikator. Kommissionen påpegede dernæst, at Amazon under den administrative procedure havde medgivet, at der var en uoverensstemmelse mellem den metode, der blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, og den metode, der blev foreslået i rapporten om afregningspriser fra 2003. Amazon begrænsede sig i denne forbindelse til at anføre, at denne uoverensstemmelse ikke havde indflydelse på resultatet, for så vidt som driftsomkostninger udgjorde den væsentligste del af de samlede omkostninger for de sammenlignelige virksomheder, der blev undersøgt i rapporten om afregningspriser fra 2003 (571. betragtning til den anfægtede afgørelse). Over for disse argumenter gjorde Kommissionen dels gældende, at et valg af sammenlignelige virksomheder med ringe omkostninger for solgte

varer, alt imens disse omkostninger udgjorde den største andel af LuxOpCos omkostninger, ville »indikere« et uegnet valg af sammenlignelige virksomheder. Dels anførte Kommissionen, at flere af de virksomheder, der var valgt til sammenlignelighedsanalysen, havde betydelige omkostninger for solgte varer (572. betragtning til den anfægtede afgørelse).

541 Kommissionen konkluderede, at eftersom de samlede omkostninger udgjorde et bredere grundlag end driftsomkostningerne, ville LuxOpCos skattepligtige indkomst have været højere, hvis de samlede omkostninger var blevet fastholdt som avanceniveauindikator – i lighed med hvad forfatterne til rapporten om afregningspriser fra 2003 havde valgt at gøre (574. betragtning til den anfægtede afgørelse). For at illustrere denne konstatering sammenlignede Kommissionen i tabel 20 i den anfægtede afgørelse LuxOpCos skattepligtige overskud ved anvendelse af den omhandlede forudgående skatteafgørelse med LuxOpCos overskud ved [*fortroligt*]% af de samlede omkostninger uden et sådant loft. Det fremgår af denne tabel, at for årene 2006-2013 er det første tal på [*fortroligt*] mio. EUR, mens det andet tal er på [*fortroligt*] mio. EUR.

542 Det skal for det første bemærkes, at Kommissionen i retsmødet har påpeget, at den inden for rammerne af den anden sekundære konstatering, således som det fremgår af 569.-574. betragtning til den anfægtede afgørelse, »aldrig udtalte«, at de samlede omkostninger var de bedst egnede. Den anførte derimod blot, at driftsomkostninger ikke var en egnet avanceniveauindikator til fastlæggelse af LuxOpCos vederlag. Kommissionen gjorde i øvrigt ikke andet end at anvende den logik, som forfatterne til rapporten om afregningspriser fra 2003 havde udvist. Den anvendte med andre ord de samlede omkostninger for at fastlægge armslængdevederlaget for LuxOpCo, alene af den grund, at forfatterne til rapporten om afregningspriser fra 2003 ville have anvendt en sådan fremgangsmåde.

543 Der erindres i denne henseende om, at bevisbyrden som anført i præmis 125 ovenfor påhviler Kommissionen for så vidt angår godtgørelsen af betingelserne i artikel 107, stk. 1, TEUF. Særligt skal Kommissionen godtgøre, at der foreligger en fordel for den virksomhed, som den anser for at have modtaget statsstøtte. Denne fordel skal være en faktisk fordel.

544 Spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en fordel, indebærer i det foreliggende tilfælde som tidligere nævnt en undersøgelse af, hvorvidt det licensgebyr, som LuxOpCo skulle betale til LuxSCS, således som dette var omhandlet i den beregningsmetode, der blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Kommissionen havde i denne forbindelse identificeret en række fejl i forbindelse med den anvendelse af TNMM, som Amazon havde foreslået, og som blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse. Kommissionen havde nærmere bestemt identificeret en fejl i forbindelse med valget af den avanceniveauindikator, som blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

545 Som allerede anført er imidlertid den omstændighed alene, at der er konstateret en metodologisk fejl, således ikke i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre, at en skattemæssig forhåndsudtalelse gav et bestemt selskab en fordel, og følgelig fastslå, at der foreligger statsstøtte som omhandlet i artikel 107 TEUF (jf. præmis 123 ovenfor). Som det endvidere allerede er anført, påhviler bevisbyrden Kommissionen for så vidt angår betingelserne for, at der foreligger statsstøtte (jf. præmis 125 ovenfor).

546 Heraf følger, at Kommissionen i den foreliggende sag var forpligtet til at godtgøre, at den fejl ved valget af indikator, som den havde identificeret, ikke alene havde ført til et andet resultat, men desuden til en nedsættelse af skattebyrden for modtageren af den omhandlede forudgående skatteafgørelse. Dette indebar, at spørgsmålet om, hvilken avanceniveauindikator der faktisk ville have været egnet, skulle besvares.

547 I lyset af den fortolkning af 569.-574. betragtning til den anfægtede afgørelse, som Kommissionen har fremlagt i retsmødet, og hvorefter den havde anvendt de samlede omkostninger, ikke med den begrundelse, at de udgjorde en hensigtsmæssig avanceniveauindikator, men alene med henblik på at overføre den »logik«, der lå til grund for rapporten om afregningspriser fra 2003 (jf. præmis 542 ovenfor), skal det konstateres, at Kommissionen hverken tilsigtede at fastlægge, hvad armslængdevederlaget ville have været, eller a fortiori, hvorvidt det vederlag for LuxOpCo, der blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse, var lavere end det vederlag, som LuxOpCo ville have modtaget på armslængdevilkår.

548 Heraf følger, at Kommissionen ikke med den anden sekundære konstatering var i stand til at godtgøre, at der forelå en fordel.

549 For det andet skal det for fuldstændighedens skyld bemærkes, at selv hvis det måtte lægges til grund, at Kommissionen i 569.-574. betragtning til den anfægtede afgørelse reelt antog, at de samlede omkostninger var den korrekte avanceniveauindikator (i modsætning til alene en – aldeles formålsløs – overførsel af den logik, der lå til grund for rapporten om afregningspriser fra 2003), ville de betragtninger, der underbygger den anden sekundære konstatering af fordelen, og den konklusion, som Kommissionen redegjorde for i 547. betragtning til den anfægtede afgørelse, ikke kunne tiltrædes.

550 Det skal i denne forbindelse nemlig på én gang bemærkes og fremhæves, at Kommissionen, således som den præciserede i 569. betragtning til den anfægtede afgørelse, støttede sin anden sekundære konstatering med hensyn til fordelen – hvorved den identificerede, at valget af driftsomkostninger var en metodologisk fejl – på argumentet om, at LuxSCS udførte unikke og værdifulde funktioner, mens LuxOpCo alene udførte »rutineadministrationsopgaver«. De luxembourgske skattemyndigheders forudsætning, som Kommissionen godkendte i 569. betragtning til den anfægtede afgørelse, gik således ud på at fremføre, at LuxOpCo alene udførte begrænsede funktioner, der var karakteristiske for et administrationsselskab.

551 Det fremgår imidlertid ikke af OECD's retningslinjer i 1995-versionen, at de samlede omkostninger var den passende avanceniveauindikator med henblik på betaling til et administrationsselskab. Som følge af, at et administrationsselskabs aktivitet minder om aktiviteten i et selskab, der leverer tjenesteydelser, og hvis værdi er adskilt fra salgsmængden og fra købsmængden af råmaterialer som sådan, kunne det ifølge OECD's retningslinjer i 1995-versionen overvejes at anvende en sådan virksomheds driftsomkostninger ved fastlæggelsen af den passende avanceindikator i stedet for de samlede omkostninger.

552 For det første fraveg Kommissionen i den foreliggende sag i virkeligheden den forudsætning, som den i 569. betragtning til den anfægtede afgørelse selv havde fastlagt, eftersom den i 572. og 573. betragtning til den anfægtede afgørelse henviste til de samlede omkostninger – i modsætning til driftsomkostningerne – ved beregningen af LuxOpCos vederlag.

553 I modsætning til den tilgang, der er nævnt i 569. betragtning til den anfægtede afgørelse, og hvorefter LuxOpCo blev betragtet som et selskab med »administrationsopgaver«, bygger vurderingerne i 572. betragtning til den anfægtede afgørelse nemlig på den antagelse, at LuxOpCo er »detailhandler«. En nærmere undersøgelse viser, at Kommissionen foretrak valget af de samlede omkostninger, fordi LuxOpCo var detailhandler, og ikke fordi det var et »selskab med administrationsopgaver«. Under hensyntagen til den forudsætning, der er nævnt i 569. betragtning til den anfægtede afgørelse, burde Kommissionen have tilsigtet at fastlægge avanceniveauindikatoren for et administrationsselskab og ikke for en virksomhed, der frembød sin aktivitet som detailhandler.

554 Som det fremgår af præmis 551 ovenfor, er det for det andet ifølge OECD's retningslinjer i 1995-versionen i almindelighed ikke sikkert, at de samlede omkostninger udgør en passende avanceniveauindikator for så vidt angår administrationsselskaber.

555 Det kan ganske vist ikke uden videre udelukkes, at det, når der er tale om et særligt administrationsselskab, af særlige grunde, der er karakteristiske for dette selskab, faktisk er de samlede omkostninger, der er den passende avanceniveauindikator for dette selskab. Kommissionen har imidlertid ikke redegjort for den årsag, der ville have kunnet begrunde valget af de samlede omkostninger som en passende avanceniveauindikator i LuxOpCos særlige tilfælde i dets egenskab af administrationsselskab.

556 For det tredje må det, selv hvis valget af de samlede omkostninger som værende den avanceniveauindikator, der passede bedst på LuxOpCos situation i dets egenskab af detailhandler, skulle godtages (jf. 572. betragtning til den anfægtede afgørelse), konstateres, at Kommissionen på ingen måde undersøgte problemstillingen vedrørende valget af den passende avanceindikator for LuxOpCo som skaber af en markedsplads (marketplace) for tredjepartssælgere. Hvad desuden angår eget salg undersøgte Kommissionen ikke, i hvilket omfang de samlede omkostninger ville have været en passende avanceniveauindikator for LuxOpCos aktivitet i dets egenskab af online detailhandler.

557 Der erindres i denne henseende om, at Kommissionen i sit svar på et skriftligt spørgsmål fra Retten har oplyst, at det er tilladt at anvende en opskrivning af driftsomkostningerne – i stedet for af de samlede omkostninger – som avanceniveauindikator i forbindelse med en distributionsvirksomhed, når den testede part indtræder som mellemled og ikke risikerer sin egenkapital, bl.a. som følge af køb af varer, der videresælges. Kommissionen har i denne forbindelse støttet sig på afsnit 2.101 og 2.102 i OECD's retningslinjer i 2010-versionen, der dog ikke er relevante i den foreliggende sag.

558 Selv hvis det skulle godtages, at en sådan anbefaling allerede fremgik af OECD's retningslinjer i 1995-versionen og var relevant i den foreliggende sag, må det konstateres, at LuxOpCo som skaber af en markedsplads ud fra tredjepartssælgernes synsvinkel alene fungerede som et mellemled mellem tredjepartssælgerne og forbrugerne, og at det ikke risikerede sin egenkapital i forhold til tredjepartssælgernes salg.

559 Hvis endelig det skulle anerkendes, at Kommissionen med rette kunne fastslå, at de samlede omkostninger var den korrekte indikator for LuxOpCo i dets egenskab af online detailhandler, ville valget af de samlede omkostninger som avanceniveauindikator for LuxOpCo, i betragtning af, at dette selskab gjorde brug af teknologien med henblik på detailhandelsvirksomhed, herunder navnlig teknologien vedrørende automatisk prissætning, have nødvendiggjort en række

nedjusteringer af den procentsats, der skulle anvendes, for at tage højde for de materielle forskelle mellem LuxOpCos omkostningsstruktur og de traditionelle detailhandleres omkostningsstruktur.

560 Kommissionen har for sit vedkommende ikke taget højde for, og i endnu mindre grad foretaget, sådanne justeringer.

561 For det andet følger det af tabel 20 i den anfægtede afgørelse, at det vederlag for LuxOpCo, der blev beregnet ved anvendelse af en opskrivning på [*fortroligt*]% af LuxOpCos samlede omkostninger, beløb sig til mellem 2 og 3 mia. EUR.

562 Amazon har i retsmødet hævdet, uden at Kommissionen har bestridt dette, at det vederlag for LuxOpCo, som Kommissionen havde beregnet, var højere end det »samlede overskud«, der genereres i Unionen, og som ifølge Kommissionen udgjorde mellem 1 og 1,5 mia. EUR. Det vederlag, som Kommissionen beregnede inden for rammerne af den anden sekundære konstatering, svarede til to gange værdien af hele det overskud, som Amazon-koncernen opnåede i Europa, og var derfor ikke realistisk. Det skal dog bemærkes, at tallet på mellem 1 og 1,5 mia. EUR, således som det fremgår af bilag C1 i sag T-318/18, hvortil Amazon har henvist i retsmødet, ikke kun svarer til LuxOpCos regnskabsmæssige resultat i den relevante periode, men til det konsoliderede overskud for LuxSCS og LuxOpCo, idet LuxSCS' betalinger i henhold til CSA og buy-in-aftalen er fraregnet.

563 Det fremgår under alle omstændigheder af en sammenligning mellem LuxOpCos vederlag beregnet ved anvendelse af en sats på [*fortroligt*]% af de samlede omkostninger for hvert år i den relevante periode, således som det fremgår af den sidste linje i tabel 20 i den anfægtede afgørelse, og LuxOpCos driftsresultat (driftsoverskud) for de samme år, som fastlagt af Kommissionen i ottende linje i tabel 2 i den anfægtede afgørelse, at LuxOpCos vederlag beregnet i henhold til den anden sekundære konstatering af fordelen var højere end selskabets driftsresultat for 2012 og 2013. Et sådant resultat afviger imidlertid klart fra et armslængeresultat.

564 Det følger af det ovenstående, at den anvendelse af satsen på [*fortroligt*]% af LuxOpCos samlede omkostninger, som danner grundlag for den anden sekundære konstatering, ikke giver pålidelige resultater med henblik på beregningen af LuxOpCos vederlag for hele den relevante periode. Der er således ikke tale om et resultat, der svarer til et armslængdevederlag, således at det må konkluderes, at denne beregning, som Kommissionen foretog inden for rammerne af den anden sekundære konstatering, ikke kan godtgøre, at LuxOpCo opnåede en fordel som følge af, at driftsomkostningerne blev valgt som den avanceniveauindikator, der blev godkendt i den omhandlede forudgående skatteafgørelse.

565 De anbringender og argumenter, hvorved Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon tilsigter at rejse tvivl om, hvorvidt den anden sekundære konstatering af fordelen er begrundet, skal følgelig tiltrædes.

d) Den tredje sekundære konstatering med hensyn til fordelen

566 Inden for rammerne af det tredje klagepunkt i det første anbringendes andet led i sag T-816/17 og det femte anbringende i sag T-318/18 har Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon bestridt Kommissionens tredje sekundære konstatering med hensyn til forekomsten af en skattefordel for LuxOpCo (den anfægtede afgørelses afsnit 9.2.2.3).

567 Det skal erindres, at Kommissionen som anført i præmis 68 ovenfor inden for rammerne af den tredje sekundære konstatering i det væsentlige fandt, at inklusionen af et loft i metoden til fastsættelse af afregningspriser, i medfør af hvilket LuxOpCos vederlag ikke kunne overstige 0,55% af selskabets årlige salg, var uhensigtsmæssigt og tildelte en fordel til LuxOpCo, for så vidt som inklusionen medførte en nedbringelse af selskabets skattemæssige indkomst.

568 Kommissionen konstaterede nærmere bestemt, at skatteadministrationen i skatteårene 2006, 2007, 2011, 2012 og 2013 havde accepteret skatteangivelser, hvori LuxOpCos skattepligtige indkomst var bestemt med loftet på 0,55% af dets årlige salg (575. betragtning til den anfægtede afgørelse).

569 Kommissionen gjorde gældende, at hverken rapporten om afregningspriser fra 2003 eller de efterfølgende undersøgelser og ej heller de argumenter, som Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon havde fremført under den administrative procedure, kunne begrunde inklusionen af dette loft (576. og 577. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen tilføjede i 577. betragtning til den anfægtede afgørelse, at anvendelsen af loftet havde udgjort en yderligere reduktion i tillæg til den fejlagtige anvendelse af opskrivningen af driftsomkostningerne, og at det som følge heraf ikke kunne ligge inden for et armslængdeinterval.

570 Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon er af den opfattelse, at Kommissionen fejlagtigt fastslog, at inklusionen af loftet tildelte en fordel til LuxOpCo.

571 Dels har de nævnte parter gjort gældende, at det havde været formålet med inklusionen af loftet at tvinge LuxOpCo til en effektiv drift og til at mindske sine omkostninger. Dels har de fremhævet, at anvendelsen af loftet under alle omstændigheder aldrig pressede LuxOpCos vederlag uden for et armslængdeinterval, således som det fremgår af rapporten om afregningspriser fra 2017.

572 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

573 Kommissionen har i denne forbindelse gjort gældende, at gulv- og loftmekanismen ikke fremgår af OECD's retningslinjer, og at den på ingen måde kan begrundes i forhold til afregningspriserne. Den har endvidere tilføjet, at anvendelsen af en sådan mekanisme, i modsætning til, hvad Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har gjort gældende, ikke kan begrundes i formålet om at sikre et lavt og stabilt vederlag til LuxOpCo, for så vidt som selve formålet med TNMM netop er at sikre et sådant vederlag til den part, hvorpå denne metode anvendes.

574 Det skal først og fremmest fastslås, at den tredje sekundære konstatering, således som Kommissionen desuden har bekræftet i sine svar på Rettens skriftlige spørgsmål, er uafhængig og selvstændig i forhold til den anden sekundære konstatering. Som det fremgår af sidste punktum i 575. betragtning til den anfægtede afgørelse, tager Kommissionen nemlig inden for rammerne af denne tredje konstatering udgangspunkt i den forudsætning, at driftsomkostningerne kunne anvendes som avanceniveauindikator.

575 Som Kommissionen med rette har anført i den anfægtede afgørelse og i sine skriftlige indlæg, er der ingen begrundelse eller noget økonomisk rationale bag gulv- og loftmekanismen. Det er vanskeligt at forestille sig, at en virksomhed, der opererer på markedsvilkår, ville acceptere, at der blev fastsat et loft for dets vederlag i form af en procentsats af dens årlige salg. Dertil kommer, at TNMM gør det muligt at sikre et lavt, men stabilt vederlag, uden at det er nødvendigt med en

gulv- og loftmekanisme. En sådan mekanisme fremgår desuden heller ikke af OECD's retningslinjer i 1995-versionen. TNMM indebærer nemlig alene, at der identificeres en avanceindikator og en opskrivningssats.

576 Kommissionen fandt således med rette, at inklusionen af et sådant loft var en metodologisk fejl.

577 Ikke desto mindre er denne konstatering alene ikke tilstrækkelig til at godtgøre, at der forelå en fordel.

578 Det må nemlig konstateres, at for hvert år, den omhandlede forudgående skatteafgørelse fandt anvendelse, selv efter anvendelsen af loftmekanismen, forblev LuxOpCo inden for et armslængdeinterval, beregnet på grundlag af rapporten om afregningspriser fra 2003, dvs. mellem [*fortroligt*] og [*fortroligt*]% af driftsomkostningerne. Kommissionen har i øvrigt ikke bestridt denne konstatering.

579 Som Kommissionen endvidere selv har forklaret i retsmødet, må vederlaget imidlertid principielt anses for at have overholdt armslængdeprincippet, eftersom det befandt sig i interkvartilområdet.

580 Kommissionen har ganske vist præciseret, at der ikke kunne drages en sådan konklusion, når de sammenlignelige virksomheder, på grundlag af hvilke dette interval var blevet beregnet, ikke var blevet udvalgt korrekt.

581 Kommissionen rejste imidlertid ikke inden for rammerne af den tredje sekundære konstatering tvivl om armslængdeintervallet eller om valget af sammenlignelige virksomheder, på grundlag af hvilke dette interval blev beregnet.

582 Kommissionen foreholdt således i 575. betragtning til den anfægtede afgørelse de luxembourgske myndigheder at have accepteret, at LuxOpCos skattepligtige indkomst var bestemt med anvendelse af loftet »i stedet for at være bestemt som [*fortroligt*]% af [dets] drifts[omkostninger]«. Det må derfor fastslås, at Kommissionen ikke inden for rammerne af den tredje sekundære konstatering har rejst tvivl om det afkast, der danner grundlag for anvendelsen af dette loft, men alene om loftet som sådan.

583 Dels fremgår det endvidere ikke af 575.-578. betragtning til den anfægtede afgørelse, at Kommissionen bestred det armslængdeinterval, der blev beregnet i rapporten om afregningspriser fra 2003, og som lå mellem [*fortroligt*] og [*fortroligt*]% af driftsomkostningerne. Selv om Kommissionen i 577. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte, at Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon under den administrative procedure havde gjort gældende, at LuxOpCos skattepligtige indkomst aldrig havde ligget uden for armslængdeintervallet, bestred den nemlig ikke intervallet som sådan, men hævdede alene, at anvendelsen af loftet havde ført til en yderligere reduktion i tillæg til den, der blev identificeret inden for rammerne af den anden sekundære konstatering. Som bemærket i præmis 574 ovenfor, er den anden og den tredje sekundære konstatering imidlertid selvstændige og uafhængige.

584 Dels rejste Kommissionen i 575.-578. betragtning til den anfægtede afgørelse ligeledes ikke tvivl om valget af sammenlignelige virksomheder, der blev anvendt ved beregningen af armslængdeintervallet. 571. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvori Kommissionen henviste til en fejl i forbindelse med valget af sammenlignelige virksomheder, henhører under den anden sekundære konstatering. Som forklaret i præmis 574 ovenfor var den tredje sekundære konstatering imidlertid selvstændig og uafhængig af de øvrige konstateringer.

585 Det skal på baggrund af det ovenstående fastslås, at hvor uhensigtsmæssig loftmekanismen end måtte være, og selv om den ikke fremgår af OECD's retningslinjer i 1995-versionen, påviste Kommissionen ikke, at denne mekanisme havde haft indvirkning på, hvorvidt det licensgebyr, som LuxOpCo betalte til LuxSCS, var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

586 Den omstændighed alene, at det er konstateret, at loftet blev anvendt for årene 2006, 2007, 2011, 2012 og 2013, er følgelig ikke tilstrækkelig til at godtgøre, at det vederlag, som LuxOpCo opnåede for disse år, ikke svarede til en estimering af et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

587 I virkeligheden konstaterede Kommissionen i det højeste en metodologisk fejl i beregningen af LuxOpCos vederlag, uden at den var i stand til at godtgøre, at denne fejl havde medført, at LuxOpCos vederlag blev kunstigt nedsat i et sådant forhold, at det pågældende vederlagsniveau ikke kunne have været konstateret på markedsvilkår.

588 Henset til disse omstændigheder skal det fastslås, at Kommissionen med den tredje sekundære konstatering ikke godtgjorde, at der forelå en fordel for LuxOpCo.

589 De anbringender og argumenter, hvormed Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon tilsigter at bestride den tredje sekundære konstatering af fordelen, skal følgelig tiltrædes.

590 Det følger dermed af alt det ovenstående, at Kommissionen ikke med nogen af konstateringerne i den anfægtede afgørelse var i stand til at føre tilstrækkeligt bevis for, at der forelå en fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Den anfægtede afgørelse skal følgelig annulleres i sin helhed, uden at det er nødvendigt at undersøge de øvrige anbringender og argumenter, som Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon har fremført.

Sagsomkostninger

591 I henhold til procesreglementets artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har tabt sagen, pålægges den at bære sine egne omkostninger og at betale de af Storhertugdømmet Luxembourg og Amazon afholdte omkostninger i sagen i overensstemmelse med disse parters påstande herom.

592 I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 1, bærer Irland sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RETTEN (Syvende Udvidede Afdeling):

1) **Sagerne T-816/17 og T-318/18 forenes med henblik på denne dom.**

2) **Kommissionens afgørelse (EU) 2018/859 af 4. oktober 2017 om statsstøtte SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) fra Luxembourg til Amazon annulleres.**

3) **Europa-Kommissionen bærer sine egne omkostninger og betaler de af Storhertugdømmet Luxembourg, Amazon.com, Inc. og Amazon EU Sàrl afholdte omkostninger.**

4) **Irland bærer sine egne omkostninger.**

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. maj 2021.

Underskrifter

Indhold

I. Tvistens baggrund . . . 2

A. Den omhandlede forudgående skatteafgørelse . . . 3

B. Den administrative procedure for Kommissionen . . . 4

C. Den anfægtede afgørelse . . . 5

1. Om fremstillingen af det faktiske og retlige grundlag . . . 5

a) Fremstillingen af Amazon-koncernen . . . 5

b) Fremstillingen af den omhandlede forudgående skatteafgørelse . . . 7

c) Fremstillingen af de relevante nationale retlige rammer . . . 8

d) Fremstillingen af OECD-rammerne for afregningspriser . . . 9

2. Om vurderingen af den omhandlede forudgående skatteafgørelse . . . 9

a) Undersøgelsen af, hvorvidt der forelå en fordel . . . 10

1) Om den primære konstatering af fordelen . . . 11

2) Om de sekundære konstateringer af fordelen . . . 13

b) Foranstaltningens selektivitet . . . 13

c) Identifikation af støttemodtageren . . . 14

II. Retsforhandlinger og parternes påstande . . . 14

A. Retsforhandlingerne i sag T-816/17 . . . 14

1. Om sammensætningen af dommerkollegiet og om spørgsmålet om, hvorvidt sagen skal pådømmes forud for andre . . . 14

2. Om interventionen . . . 14

3. Om anmodningerne om fortrolig behandling . . . 15

4. Om parternes påstande . . . 15

B. Retsforhandlingerne i sag T-318/18 . . . 15

1. Om sammensætningen af dommerkollegiet og om spørgsmålet om, hvorvidt sagen skal pådømmes forud for andre . . . 16

2. Om anmodningerne om fortrolig behandling . . . 16

3. Om parternes påstande 16

C. Foreningen af sagerne og retsforhandlingernes mundtlige del 16

III. Retlige bemærkninger 17

A. Foreningen af sag T-816/17 og sag T-318/18 i henseende til den afgørelse, hvorved sagernes behandling afsluttes 17

B. De påberåbte anbringender og argumenter 18

1. Indledende bemærkninger 19

a) Fastlæggelsen af betingelserne for anvendelse af artikel 107, stk. 1, TEUF i forbindelse med de nationale skatteforanstaltninger 19

b) Bevisbyrden 21

c) Omfanget af den efterprøvelse, som Retten skal foretage 22

2. Om de anbringender og argumenter, hvormed det tilsigtes at bestride den primære konstatering af fordelen 22

a) Formaliteten med hensyn til visse af Irlands argumenter vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der forelå en fordel 23

b) Hvorvidt Storhertugdømmet Luxembourgs og Amazons anbringender og argumenter vedrørende den primære konstatering af fordelen kan tiltrædes 24

1) Om den tidsmæssige relevans af visse af OECD's retningslinjer, som Kommissionen gjorde brug af med henblik på anvendelsen af TNMM 25

2) Om de fejl, som Kommissionen angiveligt begik ved anvendelsen af TNMM i den anfægtede afgørelse 27

i) Den funktionelle analyse og Kommissionens valg af LuxSCS som den part, der skulle testes 28

– Om LuxSCS' funktioner og aktiver 30

– Om de risici, som LuxSCS påtog sig 40

– Konklusion vedrørende den funktionelle analyse af LuxSCS og betydningen af denne konklusion for valget af dette selskab som den part, der skulle testes 42

ii) Det vederlag, som Kommissionen beregnede for LuxSCS ud fra den forudsætning, at dette selskab var den part, der skulle testes 43

– Om den første del af det licensgebyr, der skulle betales til LuxSCS (buy-in-omkostninger og omkostninger i henhold til CSA) 44

– Om den anden del af LuxSCS' vederlag (vedligeholdelsesomkostninger) 48

3) Konklusion vedrørende den primære konstatering 51

3. Om de anbringender og argumenter, hvorved det tilsigtes at bestride det subsidiære ræsonnement vedrørende fordelen 51

a) Indledende bemærkninger vedrørende de tre sekundære konstateringer 52

b) Den første sekundære konstatering med hensyn til fordelen 54

1) Hvorvidt LuxOpCo udførte såkaldt »unikke og værdifulde« funktioner 55

i) Funktioner udført af LuxOpCo i forbindelse med de immaterielle aktiver (afsnit 9.2.1.2.1 i og 449.-472. betragtning til den anfægtede afgørelse) 57

– Om karakteren af den licens, der var tildelt LuxOpCo (450. betragtning til den anfægtede afgørelse) 59

– Om EU IP Steering Committee (452.-455. betragtning til den anfægtede afgørelse) 60

– Om LuxOpCos funktioner i forbindelse med udvikling af teknologi . . . 62

– Om kundeoplysningerne (466.-468. betragtning til den anfægtede afgørelse) 68

– Om »varemærket Amazon« (469.-472. betragtning til den anfægtede afgørelse) 69

ii) Funktioner udført af LuxOpCo i forbindelse med driften af Amazon-koncernens europæiske detail- og servicevirksomhed (afsnit 9.2.1.2.2 i og 473.-499. betragtning til den anfægtede afgørelse) 71

– Om sortimentet (479.-489. betragtning til den anfægtede afgørelse) . . . 72

– Om priserne (490.-493. betragtning til den anfægtede afgørelse) 73

– Om »brugervenligheden« (494.-499. betragtning til den anfægtede afgørelse) 75

iii) Aktiver brugt af LuxOpCo (500.-505. betragtning til den anfægtede afgørelse) 75

iv) Risici påtaget af LuxOpCo (506.-517. betragtning til den anfægtede afgørelse 76

v) Konklusion vedrørende den funktionelle analyse af LuxOpCo 77

2) Om valget af metode 79

3) Hvorvidt det er påvist, at LuxOpCos vederlag burde have været større som følge af anvendelsen af avancefordelingsmetoden (anvendelse af bidragsanalysen) 81

c) Den anden sekundære konstatering med hensyn til fordelen 86

d) Den tredje sekundære konstatering med hensyn til fordelen 90

Sagsomkostninger 93