ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο πενταμελές τμήμα)

της 12ης Μαΐου 2021 *

«Κρατικές ενισχύσεις – Ενίσχυση που χορήγησε το Λουξεμβούργο υπέρ της Amazon – Απόφαση με την οποία η ενίσχυση κρίθηκε ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά και παράνομη, και διατάχθηκε η ανάκτησή της – Φορολογική απόφαση προέγκρισης (tax ruling) – Ενδοομιλική τιμολόγηση – Επιλεκτικό φορολογικό πλεονέκτημα – Μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης – Λειτουργική ανάλυση»

Στις υποθέσεις T-816/17 και T-318/18,

Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, εκπροσωπούμενο από τον T. Uri, επικουρούμενο από τους D. Waelbroeck, A. Steichen και J. Bracker, δικηγόρους,

προσφεύγον στην υπόθεση T-816/17,

υποστηριζόμενο από την

Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από την J. Quaney και τον A. Joyce, επικουρούμενους από τον P. Gallagher, SC, τον B. Doherty, barrister, και την S. Kingston, SC,

παρεμβαίνουσα στην υπόθεση T-816/17,

Amazon EU Sàrl, με έδρα το Λουξεμβούργο (Λουξεμβούργο),

Amazon.com, Inc., με έδρα το Σιάτλ, Ουάσινγκτον (Ηνωμένες Πολιτείες),

εκπροσωπούμενες από τους D. Paemen, M. Petite και A. Tombiński, δικηγόρους,

προσφεύγουσες στην υπόθεση T-318/18,

κατά

Ευρωπαϊκής Επιτροπής, εκπροσωπούμενης στην υπόθεση T-816/17 από τον P. Stancanelli, τον P.-J. Loewenthal και την F. Tomat, επικουρούμενους από την M. Chammas, δικηγόρο, και, στην υπόθεση T-318/18, από τον P.-J. Loewenthal και την F. Tomat,

καθής,

* Γλώσσες διαδικασίας: η αγγλική και η γαλλική.

με αντικείμενο προσφυγές δυνάμει του άρθρου 263 ΣΛΕΕ με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως (ΕΕ) 2018/859 της Επιτροπής, της 4ης Οκτωβρίου 2017, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38944 (2014/C) (πρώην 2014/NN) που έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο για την Amazon (ΕΕ 2018, L 153, σ. 1),

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο πενταμελές τμήμα),

συγκείμενο από τους M. van der Woude, πρόεδρο, V. Tomljenović (εισηγήτρια) και Ά. Μαρκουλλή, δικαστές,

γραμματέας: Σ. Σπυροπούλου, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 5ης και της 6ης Μαρτίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

I. Ιστορικό της διαφοράς

1 Η Amazon.com, Inc., της οποίας η έδρα βρίσκεται στις Ηνωμένες Πολιτείες, και οι εταιρίες που τελούν υπό τον έλεγχό της (στο εξής, από κοινού: όμιλος Amazon) ασκούν διαδικτυακές δραστηριότητες, και ειδικότερα πράξεις επιγραμμικού λιανικού εμπορίου και επιγραμμικής παροχής διαφόρων υπηρεσιών. Στο πλαίσιο αυτό, ο όμιλος Amazon διαχειρίζεται πλείονες ιστότοπους σε διάφορες γλώσσες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, περιλαμβανομένων των amazon.de, amazon.fr, amazon.it και amazon.es.

2 Πριν από τον Μάιο του 2006, η διαχείριση των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon γινόταν από τις Ηνωμένες Πολιτείες. Ειδικότερα, τις δραστηριότητες λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών στους ευρωπαϊκούς ιστότοπους εκμεταλλεύονταν δύο οντότητες εγκατεστημένες στις Ηνωμένες Πολιτείες, ήτοι η Amazon.com International Sales, Inc. (στο εξής: AIS) και η Amazon International Marketplace (στο εξής: AIM), καθώς και άλλες οντότητες εγκατεστημένες στη Γαλλία, στη Γερμανία και στο Ηνωμένο Βασίλειο.

3 Το 2003, προγραμματίστηκε αναδιάρθρωση των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon. Η εν λόγω αναδιάρθρωση, η οποία υλοποιήθηκε το 2006 (στο εξής: αναδιάρθρωση του 2006), είχε ως κεντρικό άξονα τη σύσταση δύο εταιριών εγκατεστημένων στο Λουξεμβούργο (Λουξεμβούργο). Επρόκειτο, συγκεκριμένα, αφενός, για την Amazon Europe Holding Technologies SCS (στο εξής: LuxSCS), λουξεμβουργιανή ετερόρρυθμη εταιρία (société en commandite simple), της οποίας οι εταίροι ήταν αμερικανικές επιχειρήσεις, και, αφετέρου, για την Amazon EU Sàrl (στο εξής: LuxOpCo), η οποία είχε, όπως και η LuxSCS, την έδρα της στο Λουξεμβούργο.

4 Αρχικά, η LuxSCS συνήψε πλείονες συμβάσεις με ορισμένες εγκατεστημένες στις Ηνωμένες Πολιτείες οντότητες του ομίλου Amazon, ήτοι:

– συμβάσεις παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης και μεταβίβασης προϋφιστάμενης διανοητικής ιδιοκτησίας (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property,

καλούμενες στο εξής από κοινού: σύμβαση εισόδου) με την Amazon Technologies, Inc. (στο εξής: ATI), οντότητα του ομίλου Amazon εγκατεστημένη στις Ηνωμένες Πολιτείες·

– σύμβαση επιμερισμού του κόστους (στο εξής: ΣΕΚ), συναφθείσα το 2005 με την ATI και την A 9.com, Inc. (στο εξής: A 9), οντότητα του ομίλου Amazon εγκατεστημένη στις Ηνωμένες Πολιτείες. Δυνάμει της σύμβασης εισόδου και της ΣΕΚ, η LuxSCS απέκτησε το δικαίωμα εκμετάλλευσης ορισμένων δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας και των «παράγωγων έργων» αυτών, τα οποία κατείχαν και ανέπτυξαν περαιτέρω η A 9 και η ATI. Τα άυλα στοιχεία ενεργητικού τα οποία αφορούσε η ΣΕΚ περιελάμβαναν κυρίως τρεις κατηγορίες διανοητικής ιδιοκτησίας, ήτοι τεχνολογία, δεδομένα πελατών και σήματα. Δυνάμει της ΣΕΚ και της σύμβασης εισόδου, η LuxSCS μπορούσε επίσης να παραχωρεί περαιτέρω άδειες εκμετάλλευσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού, ιδίως με σκοπό την εκμετάλλευση των ευρωπαϊκών ιστότοπων. Ως αντάλλαγμα για τα ως άνω δικαιώματα, η LuxSCS όφειλε να καταβάλλει τέλη εισόδου και το ετήσιο μερίδιό της στο κόστος του προγράμματος ανάπτυξης της ΣΕΚ.

5 Εν συνεχεία, η LuxSCS συνήψε με τη LuxOpCo σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, η οποία άρχισε να ισχύει στις 30 Απριλίου 2006 και αφορούσε τα προαναφερθέντα άυλα στοιχεία ενεργητικού (στο εξής: σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης). Δυνάμει της συγκεκριμένης σύμβασης, η LuxOpCo απέκτησε το δικαίωμα να χρησιμοποιεί τα άυλα στοιχεία ενεργητικού με αντάλλαγμα την καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης στη LuxSCS (στο εξής: δικαιώματα εκμετάλλευσης).

6 Τέλος, η LuxSCS συνήψε σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης και μεταβίβασης προϋφιστάμενης διανοητικής ιδιοκτησίας με την Amazon.co.uk Ltd., την Amazon.fr SARL και την Amazon.de GmbH, βάσει της οποίας η LuxSCS έλαβε ορισμένα εμπορικά σήματα και τα δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας επί των ευρωπαϊκών ιστότοπων.

7 Το 2014 ο όμιλος Amazon υποβλήθηκε σε νέα αναδιάρθρωση και η συμβατική συμφωνία μεταξύ της LuxSCS και της LuxOpCo έπαυσε να ισχύει.

A. Επί της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης

8 Εν όψει της αναδιάρθρωσης του 2006, η Amazon.com και φοροτεχνικός σύμβουλος ζήτησαν, με επιστολές της 23ης και της 31ης Οκτωβρίου 2003, από τη φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου να εκδώσει φορολογική απόφαση προέγκρισης (στο εξής: φορολογική απόφαση) και να επιβεβαιώσει τη φορολογική μεταχείριση που θα επιφυλασσόταν στη LuxOpCo και στη LuxSCS από πλευράς φόρου εισοδήματος εταιριών στο Λουξεμβούργο.

9 Με την επιστολή της 23ης Οκτωβρίου 2003, η Amazon.com ζήτησε να εγκριθεί ο υπολογισμός του ποσοστού δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που η LuxOpCo όφειλε να καταβάλλει στη LuxSCS από τις 30 Απριλίου 2006. Το ως άνω αίτημα της Amazon.com βασιζόταν σε έκθεση σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, την οποία εκπόνησαν οι φοροτεχνικοί σύμβουλοί της (στο εξής: έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση). Οι συντάκτες της έκθεσης πρότειναν, κατ' ουσίαν, μια μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης η οποία, κατ' αυτούς, θα καθιστούσε δυνατό τον καθορισμό του ύψους της υποχρέωσης την οποία θα υπείχε η LuxOpCo αναφορικά με τον φόρο εισοδήματος εταιριών στο Λουξεμβούργο. Ειδικότερα, με την επιστολή της 23ης Οκτωβρίου 2003, η Amazon.com είχε ζητήσει την έγκριση, βασιζόμενη στο γεγονός ότι η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης για τους σκοπούς του καθορισμού του ποσοστού ετήσιων δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που όφειλε η LuxOpCo στη LuxSCS βάσει της σύμβασης

παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, όπως προέκυπτε από την έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, παρείχε στη LuxOpCo «κατάλληλο και αποδεκτό κέρδος» υπό το πρίσμα της πολιτικής ενδοομιλικής τιμολόγησης καθώς και του άρθρου 56 και του άρθρου 164, παράγραφος 3, του νόμου της 4ης Δεκεμβρίου 1967, περί φόρου εισοδήματος, όπως τροποποιήθηκε (στο εξής: LIR). Η μέθοδος υπολογισμού των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που οφείλονταν από τη LuxOpCo στη LuxSCS περιγραφόταν στην επιστολή της 23ης Οκτωβρίου 2003 ως εξής:

«1) υπολογισμός και απόδοση στη LuxOpCo της "Απόδοσης LuxOpCo", η οποία ισούται με α) [*εμπιστευτικό*] [1] % των συνολικών λειτουργικών εξόδων ΕΕ της LuxOpCo για το έτος ή β) το σύνολο του κέρδους εκμετάλλευσης ΕΕ που καταλογίζεται στους ευρωπαϊκούς δικτυακούς τόπους για το εν λόγω έτος, όποιο εκ των δύο ποσών είναι μικρότερο·

2) το τέλος άδειας ισούται με το κέρδος εκμετάλλευσης ΕΕ μείον την Απόδοση LuxOpCo, υπό τον όρο ότι το τέλος άδειας δεν είναι αρνητικό·

3) το ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης για το έτος ισούται με το τέλος άδειας διαιρούμενο με τα συνολικά έσοδα ΕΕ για το έτος·

4) ανεξάρτητα από τα προαναφερθέντα, το ύψος της Απόδοσης LuxOpCo για οποιοδήποτε έτος δεν είναι κατώτερο του 0,45 % των εσόδων ΕΕ ούτε ανώτερο του 0,55 % των εσόδων ΕΕ·

5) α) στην περίπτωση που η Απόδοση LuxOpCo, η οποία καθορίζεται στο βήμα 1), είναι κατώτερη του 0,45 % των εσόδων ΕΕ, η Απόδοση LuxOpCo προσαρμόζεται ώστε να ισούται με i) 0,45 % των εσόδων ή του κέρδους εκμετάλλευσης ΕΕ ή ii) το κέρδος εκμετάλλευσης ΕΕ, όποιο εκ των δύο ποσών είναι μικρότερο·
β) στην περίπτωση που η Απόδοση LuxOpCo, η οποία καθορίζεται στο βήμα 1), υπερβαίνει το 0,55 % των εσόδων ΕΕ, η Απόδοση LuxOpCo προσαρμόζεται ώστε να είναι ίση με i) 0,55 % των εσόδων ΕΕ ή ii) το κέρδος εκμετάλλευσης ΕΕ, όποιο εκ των δύο ποσών είναι μικρότερο.»

10 Με την επιστολή της 31ης Οκτωβρίου 2003, την οποία συνέταξε άλλος φοροτεχνικός σύμβουλος, η Amazon.com ζήτησε την επιβεβαίωση της φορολογικής μεταχείρισης που θα επιφυλασσόταν στη LuxSCS, στους εγκατεστημένους στις ΗΠΑ εταίρους της και στα μερίσματα τα οποία θα εισέπραττε η LuxOpCo στο πλαίσιο της διάρθρωσης αυτής. Στην επιστολή αυτή διευκρινιζόταν ότι η LuxSCS, ως société en commandite simple, δεν έχει φορολογική προσωπικότητα χωριστή από εκείνη των εταίρων της και, ως εκ τούτου, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος εταιριών, ούτε σε φόρο επί της καθαρής περιουσίας στο Λουξεμβούργο.

11 Στις 6 Νοεμβρίου 2003 η Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (στο εξής: φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου ή φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου) απέστειλε στην Amazon.com έγγραφο (στο εξής: επίμαχη φορολογική απόφαση), στο οποίο επισημαίνονταν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«[…] Κύριε,

[1] Εμπιστευτικά στοιχεία που δεν αποκαλύπτονται.

Αφού ενημερώθηκα για την επιστολή της 31ης Οκτωβρίου 2003, την οποία μου απηύθυνε ο [φοροτεχνικός σύμβουλός σας], όπως και για την επιστολή σας της 23ης Οκτωβρίου 2003, στην οποία εκτίθεται η θέση σας σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση στο Λουξεμβούργο στο πλαίσιο των μελλοντικών δραστηριοτήτων σας, σας ενημερώνω ότι μπορώ να εγκρίνω το περιεχόμενο των δύο επιστολών. […]»

12 Κατόπιν αιτήματος της Amazon.com, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου παρέτεινε την ισχύ της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως το 2010 και την εφάρμοσε κατ' ουσίαν έως τον Ιούνιο του 2014, οπότε και τροποποιήθηκε η ευρωπαϊκή διάρθρωση του ομίλου Amazon. Επομένως, η επίμαχη φορολογική απόφαση εφαρμόστηκε από το 2006 έως το 2014 (στο εξής: σχετική περίοδος).

Β. Η διοικητική διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής

13 Στις 24 Ιουνίου 2014 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζήτησε από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να της παράσχει πληροφορίες σχετικά με τις φορολογικές αποφάσεις που εξέδωσε με αποδέκτη τον όμιλο Amazon. Στις 7 Οκτωβρίου 2014 η Επιτροπή δημοσίευσε την απόφαση κίνησης επίσημης διαδικασίας έρευνας κατά την έννοια του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ.

14 Στο πλαίσιο της κινηθείσας έρευνας, η Επιτροπή ζήτησε διάφορες πληροφορίες από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και από την Amazon.com. Απαντώντας στις αιτήσεις παροχής πληροφοριών, η Amazon.com προσκόμισε, μεταξύ άλλων, αντίγραφο γνωμοδότησης του United States Tax Court (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου των ΗΠΑ) της 23ης Μαρτίου 2017 (στο εξής: γνωμοδότηση του ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου των ΗΠΑ), η οποία είχε εκδοθεί στο πλαίσιο προσφυγής ασκηθείσας από την Internal Revenue Service (υπηρεσία φορολογικών εσόδων της ομοσπονδιακής κυβέρνησης, Ηνωμένες Πολιτείες, στο εξής: IRS) σχετικά με το ύψος των πληρωμών που συνδέονταν με τις συμβάσεις που μνημονεύθηκαν στη σκέψη 4 ανωτέρω.

15 Επιπλέον, η Amazon.com υπέβαλε στην Επιτροπή νέα έκθεση σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, εκπονηθείσα από φοροτεχνικό σύμβουλο, σκοπός της οποίας ήταν να ελεγχθεί εκ των υστέρων αν τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που κατέβαλλε η LuxOpCo στη LuxSCS, όπως προβλεπόταν στην επίμαχη φορολογική απόφαση, ήταν σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού (στο εξής: έκθεση του 2017 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση).

Γ. Η προσβαλλόμενη απόφαση

16 Στις 4 Οκτωβρίου 2017 η Επιτροπή εξέδωσε την απόφαση (ΕΕ) 2018/859, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38944 (2014/C) (πρώην 2014/NN) που έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο για την Amazon (ΕΕ 2018, L 153, σ. 1, στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση).

17 Το άρθρο 1 της εν λόγω αποφάσεως έχει ως εξής:

18 «Η [επίμαχη] φορολογική απόφαση, δυνάμει της οποίας το Λουξεμβούργο ενέκρινε ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης […] η οποία παρείχε τη δυνατότητα στην [LuxOpCo] να υπολογίζει την υποχρέωσή της φόρου εισοδήματος εταιριών στο Λουξεμβούργο από το 2006 έως το 2014, και η επακόλουθη αποδοχή της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος εταιριών που βασίστηκε σε αυτήν, συνιστά ενίσχυση […]».

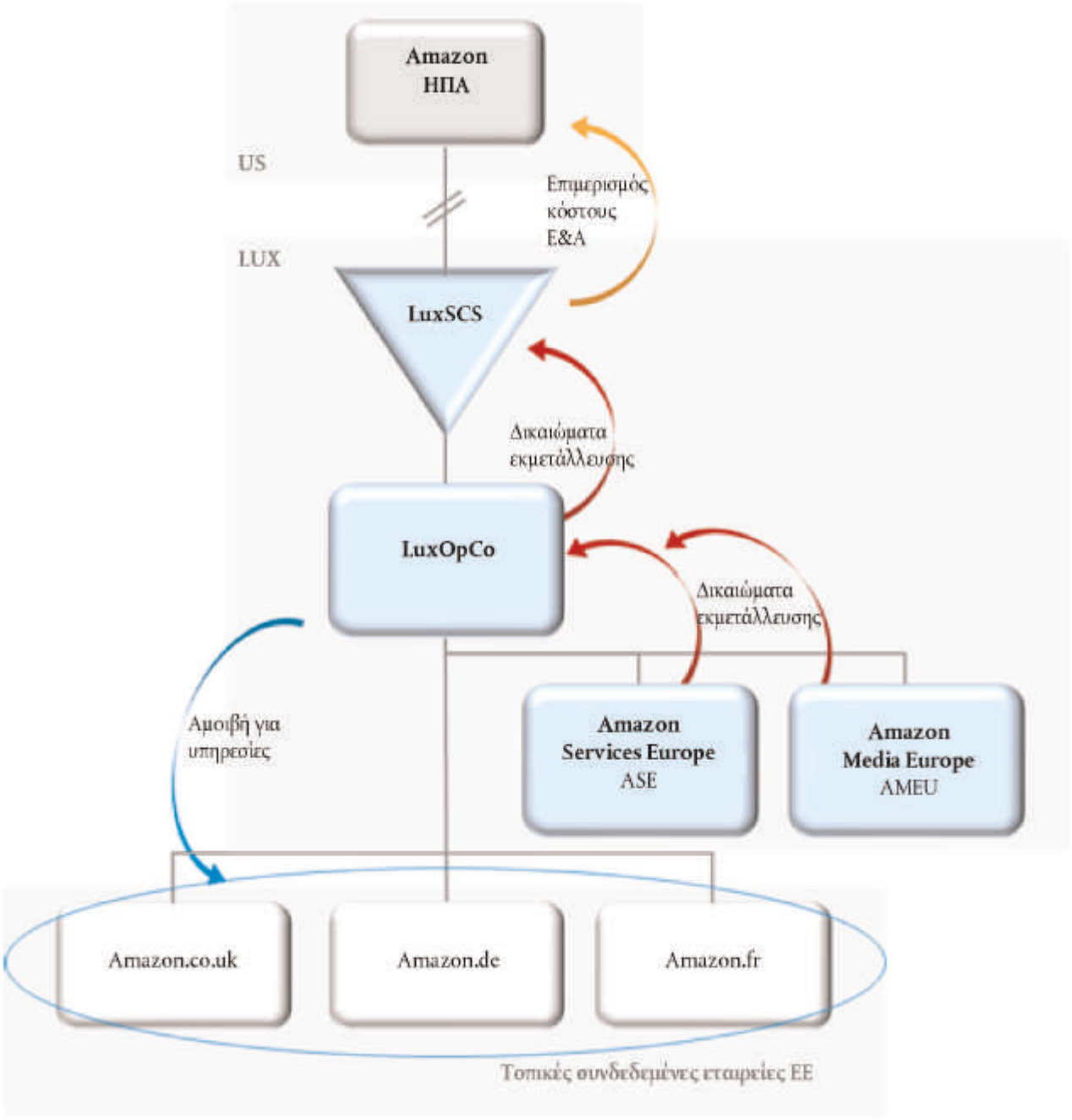
1. Επί της παρουσίασης του πραγματικού και του νομικού πλαισίου

19 Στην ενότητα 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, με τίτλο «Πραγματικό και νομικό πλαίσιο», η Επιτροπή εξέθεσε τα σχετικά με τον όμιλο Amazon, με την επίμαχη φορολογική απόφαση καθώς και με το εφαρμοστέο εθνικό νομικό πλαίσιο και τις κατευθύνσεις ως προς την ενδοομιλική τιμολόγηση.

α) Επί της παρουσίασης του ομίλου Amazon

20 Όσον αφορά την παρουσίαση του ομίλου Amazon, η Επιτροπή περιέγραψε τις δραστηριότητες λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών του ομίλου Amazon, καθώς και τη δομή του ομίλου στο μέτρο που είχε σημασία για την προσβαλλόμενη απόφαση.

21 Για τη σχετική περίοδο, η Επιτροπή παρουσίασε σχηματικά την ευρωπαϊκή διάρθρωση του ομίλου Amazon ως εξής:



22 Πρώτον, όσον αφορά τη LuxSCS, η Επιτροπή επισήμανε ότι η συγκεκριμένη εταιρία δεν είχε καμία φυσική παρουσία και κανέναν υπάλληλο στο Λουξεμβούργο. Κατά την Επιτροπή, στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, η LuxSCS λειτουργούσε μόνον ως ελέγχουσα εταιρία άυλων περιουσιακών στοιχείων για τις ευρωπαϊκές εργασίες του ομίλου Amazon, για τις οποίες η LuxOpCo ήταν υπεύθυνη ως κύριος οικονομικός φορέας. Η Επιτροπή σημείωσε, εντούτοις, ότι η LuxSCS είχε χορηγήσει επίσης ενδοομιλικά δάνεια σε πλείονες οντότητες του ομίλου Amazon. Η Επιτροπή διευκρίνισε εξάλλου ότι η LuxSCS ήταν συμβαλλόμενο μέρος σε πλείονες ενδοομιλικές συμβάσεις συναφθείσες με τις ATI, A 9 και LuxOpCo (βλ. σκέψεις 3 και 5 ανωτέρω).

23 Δεύτερον, όσον αφορά τη LuxOpCo, η Επιτροπή τόνισε ιδιαιτέρως το γεγονός ότι, κατά τη σχετική περίοδο, ήταν πλήρως ελεγχόμενη θυγατρική της LuxSCS.

24 Κατά την Επιτροπή, μετά την αναδιάρθρωση των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon το 2006, η LuxOpCo λειτουργούσε ως έδρα του ομίλου Amazon στην Ευρώπη και ως κύριος οικονομικός φορέας της ευρωπαϊκής δραστηριότητας επιγραμμικού λιανικού εμπορίου και επιγραμμικής παροχής υπηρεσιών, όπως αυτή ασκούνταν μέσω των ευρωπαϊκών ιστότοπων. Η Επιτροπή επισήμανε ότι, υπό την εν λόγω ιδιότητα, η LuxOpCo διαχειριζόταν επίσης τη λήψη αποφάσεων σε σχέση με τις δραστηριότητες λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών μέσω των ευρωπαϊκών ιστότοπων, καθώς και τα βασικά φυσικά στοιχεία της δραστηριότητας λιανικού εμπορίου. Επιπλέον, υπό την ιδιότητα του επίσημου πωλητή αποθέματος του ομίλου Amazon στην Ευρώπη, η LuxOpCo ήταν επίσης υπεύθυνη για τη διαχείριση των αποθεμάτων στους ευρωπαϊκούς ιστότοπους. Είχε την κυριότητα των αποθεμάτων και έφερε τον κίνδυνο κάθε σχετικής ζημίας. Η Επιτροπή διευκρίνισε, εξάλλου, ότι η LuxOpCo είχε καταχωρίσει στους λογαριασμούς της εισόδημα τόσο από πωλήσεις προϊόντων όσο και από την επεξεργασία παραγγελιών. Τέλος, η LuxOpCo ασκούσε επίσης καθήκοντα διαχείρισης διαθεσίμων των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon.

25 Εν συνεχεία, η Επιτροπή ανέφερε ότι η LuxOpCo κατείχε συμμετοχές στην Amazon Services Europe (στο εξής: ASE) και στην Amazon Media Europe (στο εξής: AMEU), δύο οντότητες του ομίλου Amazon με φορολογική έδρα στο Λουξεμβούργο, καθώς και στις συσταθείσες στη Γαλλία, στη Γερμανία και στο Ηνωμένο Βασίλειο θυγατρικές της Amazon.com (στο εξής: συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες), οι οποίες παρείχαν διάφορες ενδοομιλικές υπηρεσίες υποστήριξης των δραστηριοτήτων της LuxOpCo. Κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου, η ASE διαχειριζόταν την υπηρεσία του ομίλου Amazon για τους τρίτους πωλητές εντός της Ένωσης, με την ονομασία «Marketplace». Η AMEU εκμεταλλευόταν, εξάλλου, την «ψηφιακή δραστηριότητα» του ομίλου Amazon στην Ένωση, όπως, για παράδειγμα, την πώληση MP3 και ηλεκτρονικών βιβλίων. Από την πλευρά τους, οι συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες παρείχαν υπηρεσίες για την εκμετάλλευση των ευρωπαϊκών ιστότοπων.

26 Επιπλέον, η Επιτροπή επισήμανε ότι, στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, βάσει του λουξεμβουργιανού φορολογικού δικαίου, η LuxOpCo αποτελούσε από κοινού με την ASE και την AMEU, οι οποίες είχαν τη φορολογική κατοικία τους στο Λουξεμβούργο, ενιαία φορολογική μονάδα, εντός της οποίας η LuxOpCo είχε τον ρόλο μητρικής εταιρίας. Επομένως, οι ως άνω τρεις οντότητες συνιστούσαν ενιαίο φορολογούμενο.

27 Τέλος, πέραν της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, την οποία συνήψε η LuxOpCo με τη LuxSCS, η Επιτροπή εξέθεσε λεπτομερώς ορισμένες ενδοομιλικές συμβάσεις στις οποίες η LuxOpCo ήταν συμβαλλόμενο μέρος κατά τη σχετική περίοδο, ήτοι ορισμένες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών που συνήφθησαν την 1η Μαΐου 2006 με τις συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες καθώς και συμβάσεις παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης διανοητικής ιδιοκτησίας που συνήφθησαν στις 30 Απριλίου 2006 με την ASE και την AMEU, βάσει των οποίων χορηγήθηκαν στις δύο αυτές οντότητες μη αποκλειστικές άδειες εκμετάλλευσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

β) Επί της παρουσίασης της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως

28 Αφού εξέτασε τη διάρθρωση του ομίλου Amazon, η Επιτροπή περιέγραψε την επίμαχη φορολογική απόφαση.

29 Ειδικότερα, πρώτον, παρουσίασε τις επιστολές της 23ης και της 31ης Οκτωβρίου 2003, που μνημονεύθηκαν στις σκέψεις 8 έως 10 ανωτέρω.

30 Δεύτερον, η Επιτροπή εξήγησε το περιεχόμενο της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, βάσει της οποίας προτάθηκε η μέθοδος καθορισμού του ποσού των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης.

31 Κατ' αρχάς, η Επιτροπή επισήμανε ότι η έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση περιείχε λειτουργική ανάλυση της LuxSCS και της LuxOpCo, σύμφωνα με την οποία οι κύριες δραστηριότητες της LuxSCS περιορίζονταν σε εκείνες ελέγχουσας εταιρίας άυλων περιουσιακών στοιχείων και συμμετέχοντος στη συνεχή ανάπτυξη των άυλων περιουσιακών στοιχείων μέσω της ΣΕΚ. Κατά την ίδια έκθεση, η LuxOpCo διαχειριζόταν τη στρατηγική λήψη αποφάσεων σε σχέση με τις δραστηριότητες λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών των ευρωπαϊκών ιστότοπων, καθώς και τα βασικά φυσικά στοιχεία της δραστηριότητας λιανικού εμπορίου.

32 Εν συνεχεία, η Επιτροπή ανέφερε ότι η έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση περιελάμβανε μια ενότητα για την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης προκειμένου να κριθεί αν το ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης συμβιβαζόταν με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Στην έκθεση εξετάζονταν δύο μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης: η πρώτη βασιζόταν στη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (στο εξής: μέθοδος CUP) και η δεύτερη στη μέθοδο του επιμερισμού του υπολειμματικού κέρδους.

33 Αφενός, κατ' εφαρμογήν της μεθόδου CUP, στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, υπολογίστηκε εύρος πλήρους ανταγωνισμού για το ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης μεταξύ 10,6 και 13,6 %, βάσει σύγκρισης με σύμβαση που συνήψε η Amazon.com με έμπορο λιανικής στις Ηνωμένες Πολιτείες, ήτοι τη σύμβαση [*εμπιστευτικό*].

34 Αφετέρου, κατ' εφαρμογήν της μεθόδου επιμερισμού του υπολειμματικού κέρδους, στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, η απόδοση που σχετίζεται με τα «τρέχοντα καθήκοντα της LuxOpCo στο πλαίσιο του ρόλου της ως ευρωπαϊκής εταιρίας εκμετάλλευσης» εκτιμήθηκε στη βάση του περιθωρίου κέρδους επί των εξόδων της LuxOpCo. Προς τούτο, θεωρήθηκε ότι το «καθαρό κόστος πλέον περιθωρίου κέρδους» ήταν ο δείκτης κέρδους για τον καθορισμό της αμοιβής πλήρους ανταγωνισμού για τα προβλεπόμενα καθήκοντα της LuxOpCo. Προτάθηκε η εφαρμογή περιθωρίου κέρδους [*εμπιστευτικό*] επί των αναπροσαρμοσμένων λειτουργικών εξόδων της LuxOpCo. Η Επιτροπή παρατήρησε ότι, κατά την έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, η διαφορά μεταξύ της ως άνω απόδοσης και του κέρδους εκμετάλλευσης της LuxOpCo αντιστοιχούσε στο υπολειμματικό κέρδος, το οποίο οφειλόταν εξ ολοκλήρου στη χρήση των άυλων στοιχείων ενεργητικού που παραχώρησε η LuxSCS. Η Επιτροπή διευκρίνισε επίσης ότι, βάσει του ως άνω υπολογισμού, οι συντάκτες της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση είχαν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ποσοστό δικαιωμάτων εκμετάλλευσης κυμαινόμενο από 10,1 έως 12,3 % του καθαρού κύκλου εργασιών της LuxOpCo θα πληρούσε το κριτήριο του πλήρους ανταγωνισμού, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ).

35 Τέλος, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι συντάκτες της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση είχαν εκτιμήσει ότι τα αποτελέσματα συγκλίνουν και είχαν μνημονεύσει το γεγονός ότι το εύρος πλήρους ανταγωνισμού του καταβλητέου ποσοστού δικαιωμάτων εκμετάλλευσης από τη LuxOpCo στη LuxSCS κυμαινόταν από 10,1 έως 12,3 % των πωλήσεων της LuxOpCo. Εντούτοις, οι συντάκτες της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση θεώρησαν ότι η ανάλυση του επιμερισμού του υπολειμματικού κέρδους ήταν πιο αξιόπιστη και ότι ήταν, επομένως, η μέθοδος που έπρεπε να επιλεγεί.

36 Τρίτον, στην ενότητα 2.2.5 της προσβαλλομένης αποφάσεως, με τίτλο «Συνέπειες της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως», η Επιτροπή ανέφερε ότι, με την επίμαχη φορολογική απόφαση, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου είχε επιβεβαιώσει ότι η μέθοδος καθορισμού του ποσοστού δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, το οποίο, με τη σειρά του, ήταν καθοριστικής σημασίας για το ετήσιο φορολογητέο εισόδημα της LuxOpCo στο Λουξεμβούργο, συμβιβαζόταν με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Η Επιτροπή προσέθεσε ότι, για την υποβολή των ετήσιων φορολογικών δηλώσεών της, η LuxOpCo στηρίχθηκε στην επίμαχη φορολογική απόφαση.

γ) Επί της παρουσίασης του ισχύοντος εθνικού νομικού πλαισίου

37 Όσον αφορά το σχετικό εθνικό νομικό πλαίσιο, η Επιτροπή παρέπεμψε στο άρθρο 164, παράγραφος 3, του LIR. Κατά την εν λόγω διάταξη, «[ο]ι αφανείς διανομές κερδών περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα» και «[α]φανής διανομή κερδών υφίσταται ιδίως εάν ένας εταίρος, μέτοχος ή ενδιαφερόμενος αποκομίζει άμεσα ή έμμεσα οφέλη από μια εταιρία ή ένωση, τα οποία υπό κανονικές συνθήκες δεν θα απολάμβανε, εάν δεν είχε την ιδιότητα αυτή». Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή εξέθεσε, μεταξύ άλλων, ότι, κατά τη σχετική περίοδο, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου ερμήνευε το άρθρο 164, παράγραφος 3, του LIR υπό την έννοια ότι κατοχυρώνει την «αρχή του πλήρους ανταγωνισμού» στο λουξεμβουργιανό φορολογικό δίκαιο.

δ) Επί της παρουσίασης του πλαισίου του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση

38 Στις αιτιολογικές σκέψεις 244 έως 249 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή παρουσίασε το πλαίσιο του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση. Κατά την Επιτροπή, «ενδοομιλική τιμολόγηση», όπως νοείται στις κατευθυντήριες γραμμές που εξέδωσε ο ΟΟΣΑ το 1995, το 2010 και το 2017, είναι οι τιμές στις οποίες μια επιχείρηση μεταβιβάζει ενσώματα αγαθά, άυλα περιουσιακά στοιχεία ή παρέχει τις υπηρεσίες της σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Δυνάμει της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, όπως εφαρμόζεται για σκοπούς φορολόγησης των εταιριών, οι εθνικές φορολογικές διοικήσεις πρέπει να αποδέχονται τις τιμές μεταβίβασης που συμφωνούνται μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών ομίλου για ενδοομιλικές συναλλαγές μόνον εάν οι τιμές αυτές αντικατοπτρίζουν εκείνες που θα είχαν συμφωνηθεί σε μη ελεγχόμενες συναλλαγές, ήτοι σε συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων εταιριών που διαπραγματεύονται υπό συγκρίσιμες περιστάσεις στην αγορά. Επιπλέον, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού βασίζεται στην προσέγγιση της χωριστής οντότητας, κατά την οποία, για φορολογικούς σκοπούς, τα μέλη ομίλου επιχειρήσεων αντιμετωπίζονται ως χωριστές οντότητες.

39 Η Επιτροπή προσέθεσε ότι στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (όπως ίσχυαν το 1995, το 2010 και το 2017) απαριθμούνταν πέντε μέθοδοι για τη διαπίστωση προσέγγισης των τιμών πλήρους ανταγωνισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών. Μόνον τρεις εξ αυτών ασκούσαν επιρροή στο πλαίσιο της προσβαλλομένης αποφάσεως, ήτοι η μέθοδος CUP, η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (στο εξής: TNMM) και η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους. Στις αιτιολογικές σκέψεις 250 έως 256 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή εξήγησε σε τι συνίσταται καθεμιά από τις μεθόδους αυτές.

2. Επί της εκτίμησης της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως

40 Στην αιτιολογική σκέψη 154 της προσβαλλομένης αποφάσεως η Επιτροπή ανέφερε ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση επιβεβαίωνε ότι συμβιβαζόταν με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης για τους σκοπούς του καθορισμού του ποσοστού ετήσιων

δικαιωμάτων εκμετάλλευσης το οποίο έπρεπε να καταβάλλει η LuxOpCo στη LuxSCS βάσει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης και το οποίο ήταν, με τη σειρά του, καθοριστικής σημασίας για το ετήσιο φορολογητέο εισόδημα της LuxOpCo στο Λουξεμβούργο. Στην αιτιολογική σκέψη 155 της προσβαλλομένης αποφάσεως η Επιτροπή επισήμανε επίσης ότι η LuxOpCo στηριζόταν στην επίμαχη φορολογική απόφαση κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου προκειμένου να υπολογίσει τον ετήσιο οφειλόμενο φόρο εισοδήματος εταιριών στο Λουξεμβούργο κατά την υποβολή των ετήσιων φορολογικών δηλώσεών της. Όπως προκύπτει ρητώς από το άρθρο 1 της προσβαλλομένης αποφάσεως, και παρά την ύπαρξη κάποιας ασάφειας στις αιτιολογικές σκέψεις 605 και 606 της ίδιας αποφάσεως, η κρατική ενίσχυση συνίστατο επομένως εν προκειμένω, κατά την Επιτροπή, στην επίμαχη φορολογική απόφαση, σε συνδυασμό με την αποδοχή των ετήσιων φορολογικών δηλώσεων της LuxOpCo (κατ' αντιδιαστολή προς την επίμαχη φορολογική απόφαση αυτή καθεαυτήν).

41 Σκοπός της ενότητας 9 της προσβαλλομένης αποφάσεως, που φέρει τον τίτλο «Εκτίμηση του επίμαχου μέτρου», ήταν να καταδειχθεί ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση καθώς και η αποδοχή των ετήσιων φορολογικών δηλώσεων της LuxOpCo συνιστούσαν όντως, από κοινού, κρατική ενίσχυση.

42 Προς τούτο, αφού υπενθύμισε τις προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ όσον αφορά τη στοιχειοθέτηση της ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι πληρούνταν στην προκειμένη περίπτωση η πρώτη προϋπόθεση για την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης, η οποία απαιτεί παρέμβαση του κράτους ή διάθεση κρατικών πόρων. Ειδικότερα, η Επιτροπή επισήμανε, αφενός, ότι υπεύθυνο για την επίμαχη φορολογική απόφαση ήταν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Αφετέρου, έκρινε ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση είχε ως συνέπεια τη μείωση του οφειλόμενου φόρου της LuxOpCo στο Λουξεμβούργο, σε σχέση με φορολογούμενες εταιρίες που βρίσκονταν σε παρόμοια κατάσταση. Επομένως, η επίμαχη φορολογική απόφαση είχε ως αποτέλεσμα απώλεια κρατικών πόρων, δεδομένου ότι οδήγησε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να παραιτηθεί από φορολογικό έσοδο το οποίο θα δικαιούνταν διαφορετικά να εισπράξει από τη LuxOpCo.

43 Όσον αφορά τη δεύτερη και την τέταρτη προϋπόθεση ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης, η Επιτροπή εκτίμησε, αφενός, ότι έπρεπε να γίνει δεκτό ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση επηρέαζε τις συναλλαγές εντός της Ένωσης, δεδομένου ότι η LuxOpCo ήταν μέλος του ομίλου Amazon που ασκούσε δραστηριότητες σε πλείονα κράτη μέλη και ότι εκμεταλλευόταν δραστηριότητες λιανικού εμπορίου μέσω των ευρωπαϊκών ιστότοπων. Η Επιτροπή προσέθεσε ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, παρέχοντας «ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση» στην Amazon, ενδέχεται να στέρησε επενδύσεις από κράτη μέλη τα οποία δεν πρότειναν παρόμοια ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση σε εταιρίες μέλη πολυεθνικού ομίλου εταιριών. Αφετέρου, η Επιτροπή τόνισε ότι, στο μέτρο που η επίμαχη φορολογική απόφαση είχε απαλλάξει τη LuxOpCo από τον φόρο εισοδήματος εταιριών τον οποίο θα υποχρεούνταν κανονικά να καταβάλει, η επίμαχη φορολογική απόφαση συνιστούσε λειτουργική ενίσχυση. Επομένως, αποδεσμεύοντας οικονομικούς πόρους για τη LuxOpCo ώστε να επενδύσει στις επιχειρηματικές δραστηριότητές της, η απόφαση αυτή είχε νοθεύσει τον ανταγωνισμό στην αγορά.

44 Όσον αφορά την τρίτη προϋπόθεση ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης, η Επιτροπή εξήγησε ότι, στις περιπτώσεις που μια τέτοια φορολογική απόφαση εγκρίνει αποτέλεσμα το οποίο δεν αντικατοπτρίζει με αξιόπιστο τρόπο το αποτέλεσμα που θα είχε η κανονική εφαρμογή του κοινού φορολογικού συστήματος, χωρίς αιτιολόγηση, η εν λόγω απόφαση παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη, στο μέτρο που η επιλεκτική μεταχείριση έχει ως συνέπεια τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου σε σύγκριση με επιχειρήσεις οι

οποίες βρίσκονται σε παρόμοια νομική και πραγματική κατάσταση. Η Επιτροπή έκρινε επίσης ότι, εν προκειμένω, η επίμαχη φορολογική απόφαση είχε παράσχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στη LuxOpCo, μειώνοντας τον φόρο εισοδήματος εταιριών τον οποίο όφειλε να καταβάλει στο Λουξεμβούργο.

α) Επί της ανάλυσης της ύπαρξης πλεονεκτήματος

45 Στην ενότητα 9.2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η οποία επιγράφεται «Πλεονέκτημα», η Επιτροπή εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους είχε κρίνει ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση παρείχε πλεονέκτημα στη LuxOpCo.

46 Προκαταρκτικώς, η Επιτροπή υπενθύμισε ότι, όσον αφορά φορολογικά μέτρα, πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ μπορεί να χορηγηθεί σε φορολογούμενο μέσω της μείωσης της φορολογητέας βάσης ή του ποσού του οφειλόμενου φόρου. Στην αιτιολογική σκέψη 402 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή υπενθύμισε ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, για να εξεταστεί αν ο καθορισμός των φορολογητέων εισοδημάτων παρέχει πλεονέκτημα στον δικαιούχο, επιβάλλεται η σύγκριση του καθεστώτος που εφαρμόστηκε στην περίπτωσή του με το κοινό φορολογικό σύστημα, το οποίο στηρίζεται στη διαφορά μεταξύ κέρδους και ζημίας για μια επιχείρηση που ασκεί τις δραστηριότητές της υπό τους όρους του ελεύθερου ανταγωνισμού. Επομένως, κατά την Επιτροπή, «φορολογική απόφαση η οποία παρέχει σε φορολογούμενο το δικαίωμα να χρησιμοποιεί τιμές μεταβίβασης στις ενδοομιλικές συναλλαγές του οι οποίες δεν είναι ανάλογες των τιμών που θα χρεώνονταν σε συνθήκες ελεύθερου ανταγωνισμού μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων οι οποίες διαπραγματεύονται υπό συγκρίσιμες συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού παρέχει πλεονέκτημα στον εν λόγω φορολογούμενο, στο μέτρο που συνεπάγεται μείωση του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρίας και, επομένως, της φορολογητέας βάσης της σύμφωνα με το κοινό σύστημα φόρου εισοδήματος εταιριών».

47 Λαμβανομένων υπόψη των ως άνω εκτιμήσεων, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα, στην αιτιολογική σκέψη 406 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι, για να διαπιστώσει ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στη LuxOpCo, έπρεπε να καταδείξει ότι η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση παρήγε αποτέλεσμα το οποίο απέκλινε από αξιόπιστη προσέγγιση βασισμένου στην αγορά αποτελέσματος και συνεπαγόταν μείωση της φορολογητέας βάσης της LuxOpCo για τους σκοπούς του φόρου εισοδήματος εταιριών. Κατά την Επιτροπή, εν προκειμένω η φορολογική απόφαση είχε τέτοιο αποτέλεσμα.

48 Το συμπέρασμα αυτό βασίζεται σε μία κύρια διαπίστωση και τρεις επικουρικές διαπιστώσεις.

1) Επί της κύριας διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος

49 Στην ενότητα 9.2.1 της προσβαλλομένης αποφάσεως, με τίτλο «Πρώτη διαπίστωση σχετικά με την ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος», η Επιτροπή εκτίμησε ότι, εγκρίνοντας μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης που απέδιδε αμοιβή στη LuxOpCo μόνο για τα λεγόμενα «συνήθη» καθήκοντα και απέδιδε το σύνολο του υπολειμματικού κέρδους της LuxOpCo, πέραν της αμοιβής, στη LuxSCS υπό μορφή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης, η φορολογική απόφαση είχε παραγάγει αποτέλεσμα το οποίο απέκλινε από αξιόπιστη προσέγγιση βασισμένου στην αγορά αποτελέσματος.

50 Κατ' ουσίαν, με την κύρια διαπίστωση, η Επιτροπή έκρινε ότι η λειτουργική ανάλυση της LuxOpCo και της LuxSCS, την οποία είχαν επιλέξει τόσο οι συντάκτες της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση όσο και, εν τέλει, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου, ήταν εσφαλμένη και δεν καθιστούσε δυνατή την επίτευξη αποτελέσματος πλήρους ανταγωνισμού. Αντιθέτως, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου έπρεπε να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η LuxSCS δεν ασκούσε «μοναδικά και πολύτιμα» καθήκοντα σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, επί των οποίων κατείχε απλώς νόμιμο τίτλο κυριότητας.

51 Προς τεκμηρίωση της άποψής της, η Επιτροπή εξέτασε τα καθήκοντα που ασκούσαν, τα στοιχεία ενεργητικού τα οποία χρησιμοποιούσαν και τους κινδύνους που αναλάμβαναν η LuxSCS και η LuxOpCo.

52 Εν συνεχεία, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 519 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στηριζόμενη στη λειτουργική ανάλυση της LuxOpCo και της LuxSCS, η Επιτροπή εξέτασε την επιλογή της καταλληλότερης εν προκειμένω μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης.

53 Όσον αφορά τη μέθοδο CUP, η Επιτροπή εκτίμησε, κατόπιν ανάλυσης βασισμένης σε πέντε κριτήρια συγκρισιμότητας, τα οποία προβλέπονται, κατ' αυτήν, στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, ότι η εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου, όπως εκτίθεται στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, είχε παραγάγει υπερβολικό αποτέλεσμα, το οποίο είχε εκθέσει τη LuxOpCo στον κίνδυνο να υποστεί ζημίες.

54 Κατά την Επιτροπή, στην προκειμένη περίπτωση, η καταλληλότερη μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης, για την εκτίμηση των οφειλόμενων από τη LuxOpCo δικαιωμάτων εκμετάλλευσης βάσει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, θα ήταν η TNMM. Η Επιτροπή έκρινε ότι ο συμβαλλόμενος που εκτελεί μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα ήταν η LuxOpCo, και όχι η LuxSCS. Επομένως, εξεταστέα για τους σκοπούς της εφαρμογής της TNMM θα έπρεπε να είναι η LuxSCS, και όχι η LuxOpCo.

55 Τέλος, στην ενότητα 9.2.1.4 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή εφάρμοσε, η ίδια, την TNMM στη συγκεκριμένη υπόθεση.

56 Κατ' αυτήν, η εξεταστέα οντότητα ήταν η LuxSCS. Η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου όφειλε να έχει απορρίψει το επιχείρημα της Amazon.com ότι η απλή νόμιμη κυριότητα των άυλων στοιχείων ενεργητικού συνιστούσε «μοναδική συνεισφορά» για την οποία η LuxSCS έπρεπε να λάβει αμοιβή, συνιστάμενη στο σύνολο σχεδόν των κερδών που απέρρεαν από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της LuxOpCo. Συναφώς, η Επιτροπή παρέπεμψε, μεταξύ άλλων, στη δική της λειτουργική ανάλυση της LuxSCS και της LuxOpCo (ενότητα 9.2.1 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

57 Όσον αφορά την επιλογή του δείκτη κέρδους, η Επιτροπή εκτίμησε ότι, δεδομένου ότι η LuxSCS δεν καταγράφει πωλήσεις και δεν αναλαμβάνει κινδύνους σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, ο σχετικός δείκτης κέρδους έπρεπε να είναι ένα περιθώριο κέρδους επί του συνολικού σχετικού κόστους (αιτιολογική σκέψη 550 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

58 Ως προς τη βάση κόστους επί της οποίας έπρεπε να υπολογιστεί εν προκειμένω περιθώριο κέρδους, η Επιτροπή έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι η LuxSCS ασκούσε απλώς καθήκον ενδιάμεσου φορέα, μετακυλίοντας τα έξοδα εισόδου και ΣΕΚ στη LuxOpCo και μεταβιβάζοντας μέρος των

δικαιωμάτων εκμετάλλευσης (το τέλος άδειας) που εισέπραττε από τη LuxOpCo στο πλαίσιο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης στις A9 και ATI, μέχρι του ποσού των εξόδων αυτών (αιτιολογική σκέψη 551 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

59 Λαμβανομένων υπόψη των ως άνω εκτιμήσεων, στην αιτιολογική σκέψη 555 της προσβαλλομένης αποφάσεως η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η αμοιβή της LuxSCS έπρεπε να περιλαμβάνει δύο συνιστώσες. Κατά την Επιτροπή, η πρώτη συνιστώσα έπρεπε να αντιστοιχεί στην επαναχρέωση της LuxOpCo με τα έξοδα τα οποία συνδέονταν με τη σύμβαση εισόδου και τη ΣΕΚ, χωρίς υπολογισμό κανενός περιθώριο κέρδους. Η δεύτερη συνιστώσα έπρεπε, κατά την Επιτροπή, να αντιστοιχεί σε περιθώριο κέρδους επί βάσης κόστους συνιστάμενης μόνο στα έξοδα με τα οποία επιβαρυνόταν η LuxSCS λόγω της χρήσης ορισμένων εξωτερικών υπηρεσιών προς διατήρηση της νόμιμης κυριότητας επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού, στο μέτρο που τα εν λόγω έξοδα αντιπροσώπευαν όντως πραγματικά καθήκοντα τα οποία είχαν ασκηθεί επ' ονόματι της LuxSCS. Το ύψος μιας τέτοιας αμοιβής θα εξασφάλιζε, κατά την Επιτροπή, αποτέλεσμα σύμφωνο με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, δεδομένου ότι θα αντικατόπτριζε κατάλληλα τις συνεισφορές της LuxSCS στη σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης.

60 Όσον αφορά τον καθορισμό του κατάλληλου περιθωρίου κέρδους, η Επιτροπή επισήμανε ότι, παρότι κάτι τέτοιο απαιτεί κανονικά τη διενέργεια ανάλυσης συγκρισιμότητας, δεν στάθηκε δυνατή, στην προκειμένη περίπτωση, η διενέργεια αξιόπιστης ανάλυσης.

61 Αντί της ανάλυσης συγκρισιμότητας, η Επιτροπή εκτίμησε ότι μπορούσε να στηριχθεί στα συμπεράσματα της έκθεσης του 2010 του κοινού φόρουμ της ΕΕ σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης (Joint Transfer Pricing Forum, στο εξής: έκθεση του JTPF). Το κοινό φόρουμ της ΕΕ σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης είναι ομάδα εμπειρογνωμόνων συσταθείσα από την Επιτροπή το 2002, η οποία προορίζεται να επικουρεί την Επιτροπή σε θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης. Κατά την ως άνω έκθεση, οι εθνικές φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών που μετείχαν στο JTPF είχαν διαπιστώσει περιθώριο κέρδους για «ενδοομιλικές υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας» εύρους από 3 % έως 10 %. Το περιθώριο κέρδους το οποίο παρατηρούνταν συχνότερα στην πράξη ήταν 5 % επί του κόστους «της παροχής των εν λόγω υπηρεσιών». Ως εκ τούτου, η Επιτροπή έκρινε σκόπιμο να εφαρμόσει περιθώριο κέρδους 5 % στα εξωτερικά έξοδα τα οποία πραγματοποιούσε η LuxSCS για τη διατήρηση της νόμιμης κυριότητας επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

62 Η Επιτροπή ολοκλήρωσε την ανάλυσή της αναφορικά με την πρώτη διαπίστωση περί της ύπαρξης πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η «αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού» για τη LuxSCS βάσει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης έπρεπε να ισούται με το άθροισμα των εξόδων εισόδου και των εξόδων ΣΕΚ που βάρυναν την εταιρία αυτή, χωρίς περιθώριο κέρδους, πλέον όλων των σχετικών εξόδων τα οποία αναλάμβανε άμεσα η LuxSCS και στα οποία έπρεπε να εφαρμοστεί περιθώριο κέρδους 5 %, εφόσον επρόκειτο για έξοδα που αντικατόπτριζαν καθήκοντα τα οποία ασκούνταν πράγματι επ' ονόματι της LuxSCS. Αυτό το επίπεδο αμοιβής θα αντιστοιχούσε στο ποσό το οποίο θα ήταν διατεθειμένο να καταβάλει ανεξάρτητο μέρος σε θέση παρόμοια με της LuxOpCo για τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που ανέλαβε βάσει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης. Επιπλέον, κατά την Επιτροπή, ένα τέτοιο επίπεδο αμοιβής θα ήταν επαρκές ώστε να μπορέσει η LuxSCS να καλύψει τις υποχρεώσεις πληρωμής που υπείχε από τη σύμβαση εισόδου και τη ΣΕΚ (αιτιολογικές σκέψεις 559 και 560 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

63 Κατά την Επιτροπή, όμως, στο μέτρο που το επίπεδο αμοιβής της LuxSCS το οποίο υπολόγισε η Επιτροπή ήταν κατώτερο του επιπέδου αμοιβής της LuxSCS το οποίο προέκυπτε από τη μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση, η απόφαση παρέσχε στη LuxOpCo πλεονέκτημα με τη μορφή της μείωσης της φορολογητέας βάσης της για σκοπούς φόρου εισοδήματος εταιριών στο Λουξεμβούργο σε σχέση με το εισόδημα εταιριών των οποίων τα φορολογητέα κέρδη αντικατόπτριζαν τιμές που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης με όρους πλήρους ανταγωνισμού στην αγορά (αιτιολογική σκέψη 561 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

2) Επί των επικουρικών διαπιστώσεων σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος

64 Στην ενότητα 9.2.2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η οποία φέρει τον τίτλο «Επικουρική διαπίστωση σχετικά με την ύπαρξη οικονομικού πλεονεκτήματος», η Επιτροπή διατύπωσε την επικουρική διαπίστωσή της περί της ύπαρξης πλεονεκτήματος, σύμφωνα με την οποία, ακόμη και αν η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου δικαιολογημένα δέχθηκε την ανάλυση των καθηκόντων της LuxSCS η οποία περιεχόταν στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, η μέθοδος καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση βασίστηκε, εν πάση περιπτώσει, σε εσφαλμένες μεθοδολογικές επιλογές, οι οποίες είχαν αποτέλεσμα που αποκλίνει από αξιόπιστη προσέγγιση βασισμένου στην αγορά αποτελέσματος. Η Επιτροπή διευκρίνισε ότι σκοπός της συλλογιστικής που ανέπτυξε στην ενότητα 9.2.2 της προσβαλλομένης αποφάσεως δεν ήταν να καθοριστεί ακριβής αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού για τη LuxOpCo, αλλά μόνο να καταδειχθεί ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση είχε παράσχει οικονομικό πλεονέκτημα, δεδομένου ότι η εγκριθείσα μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης βασιζόταν σε τρεις εσφαλμένες μεθοδολογικές επιλογές, οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος της LuxOpCo σε σχέση με τις επιχειρήσεις των οποίων τα φορολογητέα κέρδη αντικατόπτριζαν τιμές που αποτέλεσαν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού στην αγορά.

65 Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή προέβη σε τρεις διακριτές επικουρικές διαπιστώσεις.

66 Στο πλαίσιο της πρώτης επικουρικής διαπίστωσης, η Επιτροπή έκρινε ότι εσφαλμένως θεωρήθηκε ότι η LuxOpCo ασκούσε μόνο «συνήθη» καθήκοντα διαχείρισης και ότι έπρεπε να είχε εφαρμοστεί η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους, με την ανάλυση των συνεισφορών.

67 Με τη δεύτερη επικουρική διαπίστωση, η Επιτροπή έκρινε ότι η επιλογή των λειτουργικών εξόδων, ως δείκτη κέρδους, ήταν εσφαλμένη.

68 Στο πλαίσιο της τρίτης επικουρικής διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή έκρινε ότι η συμπερίληψη ανώτατου ορίου 0,55 % των εσόδων ΕΕ ήταν εσφαλμένη.

β) Επί της επιλεκτικότητας του μέτρου

69 Στην ενότητα 9.3 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η οποία επιγράφεται «Επιλεκτικότητα», η Επιτροπή εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το επίμαχο μέτρο ήταν επιλεκτικό.

γ) Επί του προσδιορισμού του δικαιούχου της ενίσχυσης

70 Στην ενότητα 9.5 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η οποία φέρει τον τίτλο «Δικαιούχος της ενίσχυσης», η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση η οποία επιφυλάχθηκε στη LuxOpCo είχε ωφελήσει επίσης τον όμιλο Amazon στο σύνολό του, παρέχοντας πρόσθετους οικονομικούς πόρους σε αυτόν, και επομένως ο όμιλος έπρεπε να θεωρηθεί ως ενιαία οντότητα δικαιούχος της επίμαχης ενίσχυσης.

71 Στην ενότητα 10 της προσβαλλομένης αποφάσεως, με τίτλο «Ανάκτηση», η Επιτροπή υποστήριξε ότι, δεδομένου ότι το μέτρο χορηγήθηκε για καθένα από τα έτη σε σχέση με τα οποία οι φορολογικές αρχές είχαν κάνει δεκτή την ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος της LuxOpCo, ο όμιλος Amazon δεν μπορούσε να επικαλεστεί τους κανόνες περί παραγραφής προκειμένου να αντιταχθεί στην ανάκτηση της ενίσχυσης. Στις αιτιολογικές σκέψεις 639 έως 645 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή εξέθεσε τη μέθοδο ανάκτησης.

II. Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

A. Επί της διαδικασίας στην υπόθεση T-816/17

72 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 14 Δεκεμβρίου 2017, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου άσκησε την προσφυγή στην υπόθεση T-816/17.

1. Επί της σύνθεσης του δικαστικού σχηματισμού και επί της εκδίκασης της υποθέσεως κατά προτεραιότητα

73 Με απόφαση της 12ης Απριλίου 2018, ο πρόεδρος του έβδομου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτή την αίτηση εκδίκασης της υποθέσεως T-816/17 κατά προτεραιότητα, δυνάμει του άρθρου 67, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου.

74 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία στις 11 Μαΐου 2018, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζήτησε να εκδικαστεί η υπόθεση T-816/17 από το έβδομο τμήμα του Γενικού Δικαστηρίου σε πενταμελή σύνθεση.

75 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28, παράγραφος 5, του Κανονισμού Διαδικασίας, η υπόθεση T-816/17 ανατέθηκε στο έβδομο πενταμελές τμήμα.

76 Λόγω κωλύματος ενός εκ των μελών του έβδομου πενταμελούς τμήματος, ο Πρόεδρος του Γενικού Δικαστηρίου όρισε, με απόφαση της 21ης Ιουνίου 2018, τον Αντιπρόεδρο του Γενικού Δικαστηρίου ως μέλος για να συμπληρωθεί η σύνθεση του τμήματος. Μετά τον διορισμό ενός μέλους του δικαστικού σχηματισμού, στις 6 Οκτωβρίου 2020, ως δικαστή του Δικαστηρίου, ο νεότερος δικαστής κατά την έννοια του άρθρου 8 του Κανονισμού Διαδικασίας απείχε από τις διασκέψεις και αυτές συνεχίστηκαν με τη συμμετοχή των τριών δικαστών, την υπογραφή των οποίων φέρει η παρούσα απόφαση, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 22 του Κανονισμού Διαδικασίας.

2. Επί της παρεμβάσεως

77 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 16 Απριλίου 2018, η Ιρλανδία ζήτησε να παρέμβει στην υπόθεση T-816/17 υπέρ του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.

78 Με διάταξη της 29ης Μαΐου 2018, ο πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτή την αίτηση παρεμβάσεως της Ιρλανδίας.

3. Επί των αιτήσεων εμπιστευτικής μεταχειρίσεως

79 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 14 Μαΐου 2018, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζήτησε την εμπιστευτική μεταχείριση, έναντι της Ιρλανδίας, ορισμένων στοιχείων που μνημονεύονται στο δικόγραφο της προσφυγής, σε ορισμένα παραρτήματά της καθώς και στο υπόμνημα αντικρούσεως.

80 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 6 Ιουνίου 2018, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζήτησε την εμπιστευτική μεταχείριση, έναντι της Ιρλανδίας, μέρους του υπομνήματος απαντήσεως.

81 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 13 Σεπτεμβρίου 2018, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζήτησε την εμπιστευτική μεταχείριση, έναντι της Ιρλανδίας, μέρους του υπομνήματος ανταπαντήσεως.

82 Κατόπιν της αποδοχής της αιτήσεως παρεμβάσεως, η Ιρλανδία έλαβε μόνον τα μη εμπιστευτικά κείμενα των εγγράφων της διαδικασίας που αφορούσαν οι αιτήσεις εμπιστευτικής μεταχείρισης τις οποίες κατέθεσε, έναντι αυτής, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και δεν διατύπωσε καμία αντίρρηση ως προς τις εν λόγω αιτήσεις.

4. Επί των αιτημάτων των διαδίκων

83 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση·

– επικουρικώς, να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος της με το οποίο διατάσσεται η ανάκτηση της ενίσχυσης·

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

84 Η Επιτροπή ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να απορρίψει την προσφυγή ως αβάσιμη·

– να καταδικάσει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στα δικαστικά έξοδα.

85 Η Ιρλανδία ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο να ακυρώσει, εν όλω ή εν μέρει, την προσβαλλόμενη απόφαση συμφώνως προς τα αιτήματα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.

Β. Επί της διαδικασίας στην υπόθεση T-318/18

86 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 22 Μαΐου 2018, η Amazon EU S.à.r.l. και η Amazon.com (καλούμενες στο εξής από κοινού: Amazon) άσκησαν την προσφυγή στην υπόθεση T-318/18.

1. Επί της σύνθεσης του δικαστικού σχηματισμού και επί της εκδίκασης της υποθέσεως κατά προτεραιότητα

87 Με απόφαση της 9ης Ιουλίου 2018, ο πρόεδρος του έβδομου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έκανε δεκτή την αίτηση εκδίκασης της υποθέσεως T-318/18 κατά προτεραιότητα, δυνάμει του άρθρου 67, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

88 Κατόπιν προτάσεως του έβδομου τμήματος, το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε, στις 11 Ιουλίου 2018, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28 του Κανονισμού Διαδικασίας, να παραπέμψει την υπόθεση T-318/18 ενώπιον πενταμελούς τμήματος.

89 Λόγω κωλύματος ενός εκ των μελών του εβδόμου πενταμελούς τμήματος, ο Πρόεδρος του Γενικού Δικαστηρίου όρισε, με απόφαση της 19ης Ιουλίου 2018, τον Αντιπρόεδρο του Γενικού Δικαστηρίου ως μέλος για να συμπληρωθεί η σύνθεση του τμήματος. Μετά τον διορισμό ενός μέλους του δικαστικού σχηματισμού, στις 6 Οκτωβρίου 2020, ως δικαστή του Δικαστηρίου, ο νεότερος δικαστής κατά την έννοια του άρθρου 8 του Κανονισμού Διαδικασίας απείχε από τις διασκέψεις και αυτές συνεχίστηκαν με τη συμμετοχή των τριών δικαστών, την υπογραφή των οποίων φέρει η παρούσα απόφαση, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 22 του Κανονισμού Διαδικασίας.

2. Επί των αιτήσεων εμπιστευτικής μεταχειρίσεως

90 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία στις 12 Ιουλίου 2018, η Amazon ζήτησε την εμπιστευτική μεταχείριση, έναντι του κοινού, μέρους του δικογράφου της προσφυγής καθώς και ορισμένων συνημμένων στο δικόγραφο εγγράφων.

3. Επί των αιτημάτων των διαδίκων

91 Η Amazon ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να ακυρώσει τα άρθρα 1 έως 4 της προσβαλλομένης αποφάσεως·

– επικουρικώς, να ακυρώσει τα άρθρα 2 έως 4 της προσβαλλομένης αποφάσεως·

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

92 Η Επιτροπή ζητεί από το Γενικό Δικαστήριο:

– να απορρίψει την προσφυγή·

– να καταδικάσει την Amazon στα δικαστικά έξοδα στην υπόθεση T-318/18.

Γ. Επί της συνεκδίκασης των υποθέσεων και της προφορικής διαδικασίας

93 Με δικόγραφα που κατέθεσε στη Γραμματεία του Γενικού Δικαστηρίου στις 7 Αυγούστου 2018 και στις 25 Απριλίου 2019, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ζήτησε τη συνεκδίκαση των υποθέσεων T-816/17 και T-318/18 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως για την περάτωση της δίκης.

94 Με δικόγραφα που κατέθεσε στη Γραμματεία στις 10 Αυγούστου 2018 και στις 21 Μαΐου 2019, η Amazon ζήτησε τη συνεκδίκαση των υποθέσεων T-816/17 και T-318/18 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως για την περάτωση της δίκης.

95 Με απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2018, ο πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου αποφάσισε τη μη συνεκδίκαση των υποθέσεων T-816/17 και T-318/18 κατά το συγκεκριμένο στάδιο της διαδικασίας.

96 Με διάταξη της 3ης Οκτωβρίου 2019, ο πρόεδρος του έβδομου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου αποφάσισε τη συνεκδίκαση των υποθέσεων T-816/17 και T-318/18 για τους σκοπούς της προφορικής διαδικασίας.

97 Κατόπιν προτάσεως της εισηγήτριας δικαστή, το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία και, στο πλαίσιο των μέτρων οργάνωσης της διαδικασίας που προβλέπονται στο άρθρο 89 του Κανονισμού Διαδικασίας, ζήτησε από τους διαδίκους να απαντήσουν σε γραπτές ερωτήσεις. Οι διάδικοι συμμορφώθηκαν εμπροθέσμως προς το εν λόγω μέτρο οργάνωσης της διαδικασίας.

98 Οι διάδικοι αγόρευσαν και απάντησαν στις προφορικές ερωτήσεις που έθεσε το Γενικό Δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 5ης και της 6ης Μαρτίου 2020. Επιπλέον, οι διάδικοι αγόρευσαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση σχετικά με την ενδεχόμενη συνεκδίκαση των υποθέσεων T-816/17 και T-318/18 προς έκδοση κοινής αποφάσεως για την περάτωση της δίκης, όπως σημείωσε το Γενικό Δικαστήριο στα πρακτικά της επ' ακροατηρίου συζητήσεως. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon καθώς και η Ιρλανδία δήλωσαν ότι δεν είχαν αντιρρήσεις ως προς τη συνεκδίκαση. Η Επιτροπή διευκρίνισε ότι δεν ήταν υπέρ της συνεκδίκασης των υποθέσεων προς έκδοση κοινής αποφάσεως για την περάτωση της δίκης.

III. Σκεπτικό

99 Με τις προσφυγές που ασκήθηκαν στις υποθέσεις T-816/17 και T-318/18 ζητείται η ακύρωση της προσβαλλομένης αποφάσεως κατά το μέρος που χαρακτηρίζει την επίμαχη φορολογική απόφαση, καθώς και την ετήσια εφαρμογή της, ως κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και διατάσσει την ανάκτηση των ποσών που δεν εισέπραξε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου από τη LuxOpCo ως φόρο εισοδήματος εταιριών.

Α. Επί της συνεκδίκασης των υποθέσεων Τ-816/17 και Τ-318/18 προς έκδοση κοινής αποφάσεως για την περάτωση της δίκης

100 Βάσει του άρθρου 19, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο πρόεδρος του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου έθεσε στην κρίση του έβδομου πενταμελούς τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου το ζήτημα της συνεκδίκασης των υποθέσεων Τ-816/17 και Τ-318/18 προς έκδοση κοινής αποφάσεως για την περάτωση της δίκης, το οποίο ενέπιπτε στην αρμοδιότητά του.

101 Αφού οι διάδικοι ανέπτυξαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση τις παρατηρήσεις του αναφορικά με την ενδεχόμενη συνεκδίκαση, αποφασίστηκε ότι οι υποθέσεις Τ-816/17 και Τ-318/18 πρέπει, λόγω συνάφειας, να συνεκδικαστούν προς τον σκοπό της εκδόσεως κοινής αποφάσεως για την περάτωση της δίκης.

Β. Επί των προβληθέντων λόγων και επιχειρημάτων

102 Προς στήριξη των προσφυγών τους, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon προβάλλουν πέντε και εννέα λόγους ακυρώσεως, αντιστοίχως, οι οποίοι αλληλεπικαλύπτονται σε μεγάλο βαθμό. Με το υπόμνημα παρεμβάσεως, η Ιρλανδία εκφέρει την άποψή της σχετικά με τέσσερις από τους πέντε λόγους ακυρώσεως που προέβαλε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Κατ' ουσίαν, οι λόγοι ακυρώσεως του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon έχουν ως ακολούθως.

103 Πρώτον, στο πλαίσιο του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-816/17, καθώς και των τεσσάρων πρώτων λόγων ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν, κατ' ουσίαν, την κύρια διαπίστωση της Επιτροπής όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

104 Δεύτερον, στο πλαίσιο της τρίτης αιτιάσεως του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-816/17 και του πέμπτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν τις επικουρικές διαπιστώσεις της Επιτροπής όσον αφορά την ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

105 Τρίτον, στο πλαίσιο του δεύτερου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-816/17 καθώς και του έκτου και του έβδομου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν την κύρια και τις επικουρικές διαπιστώσεις της Επιτροπής όσον αφορά τον επιλεκτικό χαρακτήρα της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως.

106 Τέταρτον, στο πλαίσιο του τρίτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-816/17, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι η Επιτροπή προσέβαλε την αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

107 Πέμπτον, στο πλαίσιο του τέταρτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-816/17 και του όγδοου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση Τ-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή προσέβαλε τα δικαιώματα άμυνάς τους.

108 Έκτον, στο πλαίσιο του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως και της πρώτης αιτιάσεως του δεύτερου σκέλους του δεύτερου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17 και του όγδοου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν κατά πόσον ασκούν επιρροή εν προκειμένω οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 2017, τις οποίες χρησιμοποίησε η Επιτροπή για την έκδοση της προσβαλλομένης αποφάσεως.

109 Έβδομον, στο πλαίσιο του πέμπτου λόγου ακυρώσεως, ο οποίος προβλήθηκε προς στήριξη των αιτημάτων που διατυπώθηκαν επικουρικώς στην υπόθεση T-816/17, καθώς και του ένατου λόγου ακυρώσεως στο πλαίσιο της υποθέσεως T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν την ορθότητα της συλλογιστικής της Επιτροπής σχετικά με τη διαταχθείσα από το εν λόγω θεσμικό όργανο ανάκτηση της ενίσχυσης.

110 Με το υπόμνημα παρεμβάσεως, η Ιρλανδία προβάλλει, πρώτον, παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo, δεύτερον, παράβαση του άρθρου 107 ΣΛΕΕ, καθόσον η Επιτροπή δεν απέδειξε την επιλεκτικότητα του μέτρου, τρίτον, παράβαση των άρθρων 4 και 5 ΣΕΕ, καθόσον η Επιτροπή προέβη σε συγκαλυμμένη φορολογική εναρμόνιση, και, τέταρτον, παραβίαση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, καθόσον η προσβαλλόμενη απόφαση διατάσσει την ανάκτηση της ενίσχυσης.

111 Προκειμένου να κριθούν οι λόγοι ακυρώσεως που προέβαλαν οι κύριοι διάδικοι καθώς και τα επιχειρήματα που προέβαλε η Ιρλανδία στο πλαίσιο του υπομνήματος παρεμβάσεως, πρέπει, κατ' αρχάς, να εκτεθούν ορισμένα νομικά ζητήματα τα οποία έχουν εφαρμογή σε όλες τις αιτιάσεις και τους λόγους ακυρώσεως που προέβαλαν οι διάδικοι (σκέψεις 112 έως 129 κατωτέρω).

1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

112 Κατά πάγια νομολογία, μολονότι, στο παρόν στάδιο εξέλιξης του δικαίου της Ένωσης, η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αυτά πρέπει πάντως να την ασκούν τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, οι παρεμβάσεις των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας, μολονότι αφορούν ζητήματα που δεν έχουν εναρμονισθεί στην Ένωση, δεν αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της νομοθεσίας περί ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 142).

113 Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η Επιτροπή μπορεί να χαρακτηρίσει ένα φορολογικό μέτρο ως κρατική ενίσχυση εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό του (πρβλ. αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 1974, Ιταλία κατά Επιτροπής, 173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 28, και της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής, C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416, σκέψη 81). Ειδικότερα, τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητά τους στον φορολογικό τομέα κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 3ης Ιουνίου 2010, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-487/08, EU:C:2010:310, σκέψη 37). Κατά συνέπεια, οφείλουν να απέχουν από τη λήψη, στο πλαίσιο αυτό, κάθε μέτρου που ενδέχεται να αποτελεί κρατική ενίσχυση η οποία δεν συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 143).

α) Επί του καθορισμού των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ στο πλαίσιο των εθνικών φορολογικών μέτρων

114 Ένα μέτρο μέσω του οποίου οι δημόσιες αρχές παρέχουν σε ορισμένες επιχειρήσεις πλεονεκτική φορολογική μεταχείριση η οποία, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταβίβαση κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση από εκείνη των λοιπών φορολογουμένων συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (απόφαση της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14· βλ., επίσης, αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 145 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

115 Στις περιπτώσεις φορολογικών μέτρων, η ύπαρξη πλεονεκτήματος μπορεί να προσδιοριστεί μόνο σε σχέση προς την «κανονική» φορολογία (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56). Επομένως, ένα τέτοιο μέτρο παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα στον αποδέκτη του εφόσον ελαφρύνει τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης και, κατά συνέπεια, χωρίς να συνιστά επιδότηση υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της ίδιας φύσεως ή έχει ίδια αποτελέσματα (αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 22, και της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 146).

116 Συνεπώς, προκειμένου να κριθεί αν υφίσταται φορολογικό πλεονέκτημα, πρέπει να συγκριθεί η κατάσταση του δικαιούχου όπως απορρέει από την εφαρμογή του επίμαχου μέτρου με εκείνη στην οποία θα βρισκόταν αν δεν υπήρχε το επίμαχο μέτρο (πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Cellnex Telecom και Telecom Castilla-La Mancha κατά Επιτροπής, C-91/17 P και C-92/17 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:284, σκέψη 114) και κατ' εφαρμογήν των κοινών κανόνων φορολογίας (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 147).

117 Στο πλαίσιο του καθορισμού της φορολογικής κατάστασης μιας καθετοποιημένης εταιρίας που ανήκει σε όμιλο επιχειρήσεων, επισημαίνεται ευθύς εξαρχής ότι οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών στις οποίες προβαίνει η εταιρία αυτή δεν διαμορφώνονται υπό συνθήκες αγοράς. Πράγματι, οι τιμές αυτές συμφωνούνται μεταξύ εταιριών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, με αποτέλεσμα να μην υπόκεινται στους συσχετισμούς δυνάμεων της αγοράς (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 148).

118 Ωστόσο, όταν το εθνικό φορολογικό δίκαιο δεν διακρίνει μεταξύ των καθετοποιημένων και των αυτόνομων επιχειρήσεων από πλευράς της υπαγωγής τους στον φόρο εισοδήματος εταιριών, ο σκοπός είναι να φορολογηθεί το κέρδος που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα μιας καθετοποιημένης επιχείρησης ως εάν το κέρδος αυτό είχε προκύψει από συναλλαγές οι οποίες πραγματοποιούνται σε τιμές αγοράς. Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όταν εξετάζει φορολογικό μέτρο που χορηγήθηκε σε καθετοποιημένη επιχείρηση στο πλαίσιο της αρμοδιότητας που της απονέμει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή δύναται να συγκρίνει τη φορολογική επιβάρυνση της καθετοποιημένης επιχείρησης, όπως προκύπτει από την εφαρμογή του φορολογικού μέτρου, με τη φορολογική επιβάρυνση η οποία απορρέει από την εφαρμογή των κοινών κανόνων φορολογίας του εθνικού δικαίου για μια επιχείρηση η οποία

βρίσκεται σε συγκρίσιμη πραγματική κατάσταση και ασκεί τις δραστηριότητές της υπό συνθήκες αγοράς (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 149).

119 Εξάλλου, τα ανωτέρω συμπεράσματα επιρρωννύονται από την απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), η οποία αφορούσε τη βελγική φορολογική νομοθεσία που προέβλεπε ότι οι καθετοποιημένες και οι αυτόνομες εταιρίες έπρεπε να αντιμετωπίζονται υπό τους ίδιους όρους. Πράγματι, στη σκέψη 95 της αποφάσεως εκείνης, το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι είναι απαραίτητη η σύγκριση του παρεκκλίνοντος καθεστώτος ενίσχυσης με το καθεστώς «κοινού δικαίου που στηρίζεται στη διαφορά μεταξύ κέρδους και ζημίας για μια επιχείρηση που ασκεί τις δραστηριότητές της υπό τους όρους του ελεύθερου ανταγωνισμού» (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 150).

120 Στο πλαίσιο αυτό, εάν, μέσω του φορολογικού μέτρου που χορηγήθηκε σε καθετοποιημένη εταιρία, οι εθνικές αρχές έχουν αποδεχθεί ορισμένο ύψος τιμών για μια ενδοομιλική συναλλαγή, το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ παρέχει στην Επιτροπή τη δυνατότητα να ελέγξει αν αυτό το ύψος τιμών αντιστοιχεί σε εκείνο που θα ίσχυε υπό συνθήκες αγοράς, προκειμένου να εξακριβώσει αν το επίμαχο μέτρο συνεπάγεται ελάφρυνση των επιβαρύνσεων που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό της οικείας επιχείρησης, παρέχοντάς της συνεπώς πλεονέκτημα κατά την έννοια του προαναφερθέντος άρθρου.

121 Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι, όταν εφαρμόζει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού προκειμένου να ελέγξει αν το φορολογητέο κέρδος το οποίο προκύπτει για μια καθετοποιημένη επιχείρηση κατ' εφαρμογήν ορισμένου φορολογικού μέτρου αντιστοιχεί σε αξιόπιστη εκτίμηση του φορολογητέου κέρδους που προκύπτει υπό συνθήκες αγοράς, η Επιτροπή μπορεί να διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, μόνον υπό την προϋπόθεση ότι η απόκλιση μεταξύ των δύο συγκρινόμενων μεγεθών υπερβαίνει τις ανακρίβειες που είναι εγγενείς στη μέθοδο η οποία εφαρμόζεται για να συναχθεί η εν λόγω εκτίμηση (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 152).

122 Μολονότι η Επιτροπή τυπικώς δεν δεσμεύεται από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, εντούτοις, οι κατευθυντήριες αυτές γραμμές βασίζονται σε εργασίες ομάδων εμπειρογνωμόνων, αντανακλούν κοινές παραδοχές που έχουν διαμορφωθεί σε διεθνές επίπεδο όσον αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές και, ως εκ τούτου, έχουν ορισμένη πρακτική σημασία κατά την ερμηνεία ζητημάτων σχετικών με τις ενδοομιλικές συναλλαγές (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 155).

123 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι, εάν η Επιτροπή εντοπίσει μεθοδολογικό σφάλμα στο εξεταζόμενο φορολογικό μέτρο, τούτο δεν συνεπάγεται ότι η μη τήρηση κάποιων μεθοδολογικών επιταγών, αυτή καθεαυτήν, έχει οπωσδήποτε ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης. Η Επιτροπή οφείλει να αποδείξει περαιτέρω ότι τα μεθοδολογικά σφάλματα που εντόπισε στη σχετική φορολογική απόφαση καθιστούσαν αδύνατη την αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος πλήρους ανταγωνισμού και ότι οδήγησαν σε μείωση του φορολογητέου κέρδους σε σχέση με τη φορολογική επιβάρυνση που θα προέκυπτε κατ' εφαρμογήν των κοινών κανόνων φορολογίας του εθνικού δικαίου για μια επιχείρηση η οποία βρίσκεται σε παρόμοια πραγματική κατάσταση με την ενδιαφερόμενη εταιρία και ασκεί τις δραστηριότητές της υπό συνθήκες αγοράς. Επομένως, αυτή και μόνον η διαπίστωση μεθοδολογικού σφάλματος δεν αρκεί, κατ'

αρχήν, για να αποδειχθεί ότι η σχετική φορολογική απόφαση παρέσχε πλεονέκτημα σε κάποια εταιρία και, συνεπώς, για να αποδειχθεί η ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 201).

124 Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, κατά πάγια νομολογία το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ορίζει την ελάφρυνση της κανονικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά της (βλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής, C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψη 85 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης δεν πρέπει ούτε να τεκμαίρεται ούτε να συνάγεται από σφάλμα υπολογισμού το οποίο δεν έχει επίπτωση στο αποτέλεσμα.

β) Επί του βάρους αποδείξεως

125 Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, στο πλαίσιο του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων, απόκειται κατ' αρχήν στην Επιτροπή να αποδείξει, στην προσβαλλόμενη απόφαση, την ύπαρξη τέτοιας ενίσχυσης (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2007, Ολυμπιακή Αεροπορία Υπηρεσίες κατά Επιτροπής, T-68/03, EU:T:2007:253, σκέψη 34, και της 25ης Ιουνίου 2015, SACE και Sace BT κατά Επιτροπής, T-305/13, EU:T:2015:435, σκέψη 95). Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή οφείλει να προβαίνει σε επιμελή και αμερόληπτη εξέταση των επίμαχων μέτρων, ώστε να έχει στη διάθεσή της, κατά την έκδοση της τελικής αποφάσεως περί διαπίστωσης της ύπαρξης και, ενδεχομένως, της ασυμβατότητας ή του παράνομου χαρακτήρα της ενίσχυσης, τα κατά το δυνατόν πληρέστερα και πλέον αξιόπιστα στοιχεία (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 194· πρβλ. επίσης αποφάσεις της 2ας Σεπτεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, σκέψη 90, και της 3ης Απριλίου 2014, Γαλλία κατά Επιτροπής, C-559/12 P, EU:C:2014:217, σκέψη 63).

126 Βάσει των ανωτέρω, η Επιτροπή έπρεπε να αποδείξει, στην προσβαλλόμενη απόφαση, ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις για τη στοιχειοθέτηση ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Διαπιστώνεται επ' αυτού ότι, μολονότι δεν αμφισβητείται ότι το κράτος μέλος διαθέτει περιθώριο εκτίμησης κατά την έγκριση των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης, εντούτοις το περιθώριο εκτίμησης δεν μπορεί να καταλήγει να στερεί από την Επιτροπή την αρμοδιότητά της να ελέγχει κατά πόσον οι τιμές ενδοομιλικής τιμολόγησης οδηγούν στη χορήγηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή οφείλει να λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού τής παρέχει τη δυνατότητα να εξακριβώσει αν ορισμένη τιμή ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε από κράτος μέλος αντιστοιχεί σε αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά και αν η απόκλιση η οποία τυχόν διαπιστώνεται στο πλαίσιο της εξέτασης αυτής δεν υπερβαίνει τις ανακρίβειες που είναι εγγενείς στη μέθοδο η οποία εφαρμόζεται για να συναχθεί η εν λόγω εκτίμηση (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 196).

γ) Επί της εντάσεως του ελέγχου που πρέπει να ασκήσει το Γενικό Δικαστήριο

127 Όσον αφορά την ένταση του ελέγχου που πρέπει να ασκηθεί εν προκειμένω από το Γενικό Δικαστήριο, επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 263 ΣΛΕΕ, αντικείμενο της προσφυγής ακυρώσεως είναι ο έλεγχος της νομιμότητας των πράξεων των θεσμικών οργάνων της Ένωσης τα οποία απαριθμούνται στο άρθρο αυτό. Επομένως, η εξέταση των λόγων που

προβάλλονται στο πλαίσιο τέτοιας προσφυγής δεν έχει ούτε ως σκοπό ούτε ως αποτέλεσμα την υποκατάσταση της πλήρους έρευνας της υποθέσεως στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 197· πρβλ. επίσης απόφαση της 2ας Σεπτεμβρίου 2010, Επιτροπή κατά Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, σκέψη 84).

128 Όσον αφορά τον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, υπενθυμίζεται ότι η έννοια της κρατικής ενίσχυσης, όπως ορίζεται στη Συνθήκη ΛΕΕ, έχει νομικό χαρακτήρα και πρέπει να ερμηνεύεται βάσει αντικειμενικών στοιχείων. Για τον λόγο αυτό, ο δικαστής της Ένωσης οφείλει, κατ' αρχήν, λαμβάνοντας υπόψη τόσο τα συγκεκριμένα στοιχεία της διαφοράς της οποίας επιλαμβάνεται όσο και τον τεχνικό ή περίπλοκο χαρακτήρα των εκτιμήσεων στις οποίες προέβη η Επιτροπή, να ασκεί πλήρη έλεγχο ως προς το ζήτημα αν ένα μέτρο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (αποφάσεις της 4ης Σεπτεμβρίου 2014, SNCM και Γαλλία κατά Corsica Ferries France, C-533/12 P και C-536/12 P, EU:C:2014:2142, σκέψη 15, της 30ής Νοεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Γαλλίας και Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, σκέψη 87, και της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 198).

129 Σε σχέση με το ζήτημα αν ορισμένη μέθοδος καθορισμού τιμής ενδοομιλικής τιμολόγησης για καθετοποιημένη εταιρία είναι σύμφωνη με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, υπενθυμίζεται ότι, όπως προεκτέθηκε, η Επιτροπή, όταν χρησιμοποιεί το εργαλείο αυτό στο πλαίσιο της εκτίμησής της με βάση το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, οφείλει να λαμβάνει υπόψη την κατά προσέγγιση φύση του. Συνεπώς, ο έλεγχος του Γενικού Δικαστηρίου έχει ως στόχο να εξακριβωθεί αν τα εντοπισθέντα σφάλματα της προσβαλλομένης απόφασης στα οποία η Επιτροπή στήριξε τη διαπίστωσή της σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπερβαίνουν τις ανακρίβειες που είναι εγγενείς στην εφαρμογή μιας μεθόδου με την οποία επιδιώκεται η αξιόπιστη κατά προσέγγιση εκτίμηση αποτελέσματος βασιζόμενου στην αγορά (απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 199).

2. Επί των λόγων και των επιχειρημάτων που στρέφονται κατά της κύριας διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος

130 Όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 103, με το δεύτερο σκέλος του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17, καθώς και με τους τέσσερις πρώτους λόγους ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή παρέβη το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ καταλήγοντας ότι υπήρχε πλεονέκτημα υπέρ της LuxOpCo, στο πλαίσιο της κύριας διαπίστωσης που εκτίθεται στην ενότητα 9.2.1 της προσβαλλομένης αποφάσεως (αιτιολογικές σκέψεις 409 έως 561 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Ειδικότερα, με τους λόγους και τα επιχειρήματα που προέβαλαν, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν τη συλλογιστική την οποία ανέπτυξε η Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 394, 395 και 401 έως 579 της προσβαλλομένης αποφάσεως, από τις οποίες προκύπτει ότι η εφαρμογή της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως κατά τη σχετική περίοδο είχε ως αποτέλεσμα μείωση της αμοιβής της LuxOpCo και, επομένως, της φορολογικής επιβάρυνσής της, σε σχέση με εκείνη που θα εισέπραττε χωρίς την επίμαχη φορολογική απόφαση, εάν είχε υποβληθεί στη μεταχείριση που επιφυλάσσεται σε κάθε άλλη φορολογούμενη εταιρία ευρισκόμενη σε συγκρίσιμη κατάσταση. Με τα επιχειρήματα που προέβαλαν όσον αφορά την κύρια διαπίστωση σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, το Μεγάλο Δουκάτο του

Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν, μεταξύ άλλων, τη διαπίστωση της Επιτροπής ότι η LuxSCS ήταν η εξεταστέα εταιρία στο πλαίσιο της εφαρμογής της TNMM. Αμφισβητούν επίσης κατά πόσον η Επιτροπή εφάρμοσε ορθώς την TNMM στην περίπτωση της LuxOpCo.

131 Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 110 ανωτέρω, η Ιρλανδία διατυπώνει, με το υπόμνημα παρεμβάσεως, επιχειρήματα υπέρ του πρώτου λόγου ακυρώσεως τον οποίο προέβαλε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.

132 Στο πλαίσιο αυτό, η Ιρλανδία λαμβάνει θέση επί πλειόνων νομικών ζητημάτων που εγείρει η ερμηνεία της έννοιας της «αρχής του πλήρους ανταγωνισμού», όπως εφαρμόστηκε από την Επιτροπή τόσο εν προκειμένω όσο και σε ορισμένες πρόσφατες υποθέσεις κρατικών ενισχύσεων στον φορολογικό τομέα. Ειδικότερα, η Ιρλανδία ισχυρίζεται ότι η νομολογία του Δικαστηρίου της Ένωσης, και πιο συγκεκριμένα η απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), «δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν την [αρχή του πλήρους ανταγωνισμού]». Κατά την Ιρλανδία, η ίδια αυτή νομολογία δεν θεμελιώνει ούτε υποχρέωση του Λουξεμβούργου να εφαρμόζει στο εθνικό δίκαιό του την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού (κατά τον τρόπο που προτείνει η Επιτροπή). Τέλος, η Ιρλανδία υποστηρίζει ότι, με την απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416), το Δικαστήριο δεν αναγνώρισε την ύπαρξη αρχής πλήρους ανταγωνισμού στο δίκαιο της Ένωσης, ανεξαρτήτως του τι προβλέπει το εθνικό δίκαιο.

α) Επί του παραδεκτού ορισμένων επιχειρημάτων της Ιρλανδίας όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος

133 Η Επιτροπή προβάλλει ένσταση απαραδέκτου σε σχέση με τα επιχειρήματα που διατύπωσε η Ιρλανδία προς στήριξη του πρώτου λόγου ακυρώσεως τον οποίο προέβαλε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου. Συγκεκριμένα, κατ' αυτήν, τα επιχειρήματα της Ιρλανδίας έχουν ως σκοπό να καταδείξουν ότι η Επιτροπή ερμήνευσε εσφαλμένως την έννοια του πλεονεκτήματος κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, χρησιμοποιώντας ένα ακατάλληλο κριτήριο, ήτοι μια ιδιότυπη εκδοχή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, ενώ, στην πραγματικότητα, με τον πρώτο λόγο ακυρώσεως, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει μάλλον ότι η Επιτροπή εφάρμοσε εσφαλμένως την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

134 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι το άρθρο 40, τρίτο εδάφιο, του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και το άρθρο 142, παράγραφος 3, και το άρθρο 145, παράγραφος 2, στοιχείο β', του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου δεν απαγορεύουν στον παρεμβαίνοντα να προβάλει νέα ή διαφορετικά επιχειρήματα σε σχέση με εκείνα του διαδίκου τον οποίο υποστηρίζει, ώστε η παρέμβασή του να μην περιορίζεται στην απλή επανάληψη των επιχειρημάτων που προβλήθηκαν με το δικόγραφο της προσφυγής, εντούτοις δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι ως άνω διατάξεις του επιτρέπουν να μεταβάλει ή να αλλοιώσει το πλαίσιο της διαφοράς, όπως αυτό ορίστηκε με το δικόγραφο της προσφυγής, προβάλλοντας νέους λόγους (βλ. απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2019, Le Port de Bruxelles και Région de Bruxelles-Capitale κατά Επιτροπής, T-674/17, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2019:651, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

135 Με άλλα λόγια, οι προαναφερθείσες διατάξεις παρέχουν στον παρεμβαίνοντα το δικαίωμα να προβάλλει αυτοτελώς όχι μόνον επιχειρήματα, αλλά και λόγους, εφόσον αυτοί στηρίζουν τα αιτήματα ενός από τους κύριους διαδίκους και δεν είναι εντελώς ξένοι προς τους λόγους που αποτελούν τη βάση της ένδικης διαφοράς όπως αυτή διαμορφώθηκε μεταξύ του προσφεύγοντος και του καθού, αφού κάτι τέτοιο θα κατέληγε σε τροποποίηση του αντικειμένου της διαφοράς (βλ.

απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2019, Le Port de Bruxelles και Région de Bruxelles-Capitale κατά Επιτροπής, T-674/17, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2019:651, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

136 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι, με τα επιχειρήματά της, η Ιρλανδία βάλλει κατ' ουσίαν κατά της νομικής βάσης την οποία επικαλέστηκε η Επιτροπή όσον αφορά την υποχρέωση που επιβλήθηκε στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να εφαρμόσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Επομένως, η Ιρλανδία θέτει υπό αμφισβήτηση τις πηγές δικαίου της εν λόγω αρχής, όπως εφαρμόστηκε από την Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση. Επιπλέον, τα επιχειρήματα της Ιρλανδίας αφορούν την ερμηνεία του περιεχομένου της ίδιας της αρχής, και όχι την εφαρμογή της μέσω κάποιας μεθόδου καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

137 Πάντως, δεν αμφισβητείται ότι η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, όπως εφαρμόζεται εν προκειμένω, μπορεί να αντληθεί από το άρθρο 164, παράγραφος 3, του LIR, όπως τροποποιήθηκε. Το ως άνω συμπέρασμα συνάγεται, μεταξύ άλλων, από την αιτιολογική σκέψη 241 της προσβαλλομένης αποφάσεως, και δεν έχει αμφισβητηθεί από τους διαδίκους. Ο πρώτος λόγος ακυρώσεως τον οποίο προέβαλε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν αναφέρεται ούτε στο ζήτημα ποια είναι η πηγή δικαίου της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού ούτε σε ζητήματα ερμηνείας της. Πράγματι, με τον πρώτο λόγο ακυρώσεως, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου κάνει λόγο για σφάλματα της Επιτροπής κατά την εφαρμογή ορισμένων μεθόδων καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης στο πλαίσιο της συλλογιστικής της σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, λαμβανομένου υπόψη ότι βάσει των μεθόδων αυτών διαπιστώνεται σε τελική ανάλυση αν η αμοιβή αντικατοπτρίζει αποτέλεσμα πλήρους ανταγωνισμού.

138 Ως εκ τούτου, τα επιχειρήματα της Ιρλανδίας προς στήριξη του πρώτου λόγου ακυρώσεως τον οποίο προέβαλε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου είναι ξένα προς τους λόγους που αποτελούν τη βάση του πρώτου λόγου ακυρώσεως. Συνεπώς, πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτα.

β) Επί του βασίμου των λόγων και των επιχειρημάτων του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon που στρέφονται κατά της κύριας διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος

139 Συμπληρωματικά προς τα στοιχεία που προεκτέθηκαν στη σκέψη 130 ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο του πρώτου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17, καθώς και του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon θέτουν υπό αμφισβήτηση το βάσιμο της άρνησης της Επιτροπής να εφαρμόσει τη μέθοδο CUP στο πλαίσιο εκ των υστέρων ανάλυσης βάσει των συγκρίσιμων συμβάσεων τις οποίες προσκόμισε στην Επιτροπή η Amazon.

140 Στο πλαίσιο της πρώτης και της δεύτερης αιτιάσεως του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17, καθώς και του δεύτερου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν, αφενός, ότι η λειτουργική ανάλυση της Επιτροπής στο πλαίσιο της εφαρμογής της TNMM είναι εσφαλμένη καθόσον η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η LuxSCS είναι η εταιρία με τα λιγότερο πολύπλοκα καθήκοντα και, αφετέρου, ότι η εφαρμογή της TNMM από την Επιτροπή βασίστηκε σε εσφαλμένες μεθοδολογικές επιλογές.

141 Στο πλαίσιο του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17, καθώς και του τρίτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή προέβη, στην κύρια ανάλυσή της, σε μια αυθαίρετη και μεροληπτική επιλογή από τις μαρτυρικές καταθέσεις οι οποίες προέρχονταν από την αμερικανική διαδικασία που μνημονεύθηκε στη σκέψη 14 ανωτέρω.

142 Στο πλαίσιο του τρίτου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17 καθώς και του έκτου σκέλους του δεύτερου λόγου ακυρώσεως και του τέταρτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon ισχυρίζονται ότι το αποτέλεσμα στο οποίο κατέληξε η Επιτροπή με την προσβαλλόμενη απόφαση αποκλίνει από αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος πλήρους ανταγωνισμού.

143 Επομένως, κατ' ουσίαν, με τα επιχειρήματα που προέβαλαν κατά της κύριας διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon βάλλουν, αφενός, κατά του αποκλεισμού της χρήσης της μεθόδου CUP από την Επιτροπή και, αφετέρου, κατά του τρόπου με τον οποίο η Επιτροπή εφάρμοσε εν προκειμένω την TNMM.

144 Όσον αφορά τα επιχειρήματα που στρέφονται κατά του αποκλεισμού της χρήσης της μεθόδου CUP από την Επιτροπή, δεν αμφισβητείται ότι στην επίμαχη φορολογική απόφαση δεν έγινε χρήση της εν λόγω μεθόδου. Συγκεκριμένα, η μέθοδος αυτή, παρότι εξετάστηκε στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, η οποία παρασχέθηκε στις φορολογικές αρχές προς στήριξη της αιτήσεως έκδοσης φορολογικής αποφάσεως, δεν αναφέρθηκε στην επιστολή της 23ης Οκτωβρίου 2003 με την οποία η Amazon ζήτησε την έγκριση της μεθόδου υπολογισμού των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης (βλ. σκέψη 9 ανωτέρω). Όπως προκύπτει ειδικότερα από την αιτιολογική σκέψη 542 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στην ανάλυση στην οποία προέβη με σκοπό με καταδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή στηρίχθηκε αποκλειστικά και μόνον στην TNMM. Αντιθέτως, η στοιχειοθέτηση της πρώτης προϋπόθεσης του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν θα ήταν δυνατόν να θεμελιωθεί στις εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με την αδυναμία εφαρμογής της μεθόδου CUP (αιτιολογικές σκέψεις 521 έως 538 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Λαμβανομένου υπόψη ότι απόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος (βλ. σκέψεις 125 έως 126 ανωτέρω) και δεδομένου ότι οι εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με την αδυναμία εφαρμογής της μεθόδου CUP δεν κατατείνουν σε τέτοια απόδειξη, παρέλκει η εξέταση των επιχειρημάτων και των λόγων των προσφευγόντων αναφορικά με τη μέθοδο CUP.

145 Όσον αφορά τα επιχειρήματα με τα οποία αμφισβητείται το βάσιμο των εκτιμήσεων της Επιτροπής σε σχέση με την εφαρμογή της TNMM από το εν λόγω θεσμικό όργανο (βλ. σκέψεις 146 έως 297 κατωτέρω), θα πρέπει, πρώτον, να διευκρινιστεί ποια έκδοση των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση ασκεί επιρροή εν προκειμένω (βλ. σκέψεις 146 έως 155 κατωτέρω). Δεύτερον, θα πρέπει να εξεταστεί αν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon μπορούν βασίμως να υποστηρίξουν ότι η Επιτροπή υπέπεσε, κατά την εφαρμογή της TNMM στην προσβαλλόμενη απόφαση, σε σφάλματα τα οποία αναιρούν την κύρια διαπίστωσή της σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος (βλ. σκέψεις 156 έως 297 κατωτέρω).

1) Επί του ζητήματος αν ορισμένες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ τις οποίες χρησιμοποίησε η Επιτροπή στο πλαίσιο της εφαρμογής της ΤΝΜΜ εξακολουθούν να ασκούν επιρροή

146 Προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή εφάρμοσε, στην ενότητα 9.2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, μια σειρά από κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ σε σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση, παραπέμποντας σε διάφορες εκδόσεις τους.

147 Στο πλαίσιο της πρώτης αιτιάσεως του δεύτερου σκέλους του δεύτερου λόγου ακυρώσεως, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει κατ' ουσίαν ότι, εν προκειμένω, πρέπει να ληφθούν υπόψη η οικονομική συγκυρία και το κανονιστικό πλαίσιο ως είχαν το 2003. Ανεξαρτήτως του ότι, κατά τον χρόνο έκδοσης της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως, το 2003, όπως και κατά τον χρόνο της τελευταίας παράτασής της το 2010, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ συνιστούσαν απλώς και μόνον ενδεικτική καθοδήγηση, χωρίς δεσμευτική ισχύ, για τις αρχές του Λουξεμβούργου, οι μόνες κατευθυντήριες αρχές του ΟΟΣΑ οι οποίες ήταν διαθέσιμες κατά τον χρόνο έκδοσης της φορολογικής αποφάσεως ήταν οι κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ του 1995. Στην προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή παρέπεμψε, εντούτοις, στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 2010 και του 2017, όπερ ισοδυναμεί με εσφαλμένη εφαρμογή ratione temporis του πλαισίου αναφοράς, το οποίο θα έπρεπε να καθοριστεί βάσει των πραγματικών περιστατικών και των μεθόδων υπολογισμού ως είχαν κατά την ημερομηνία έκδοσης των επίμαχων μέτρων.

148 Η Amazon διευκρινίζει επιπλέον ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 2010 και του 2017 επέφεραν πλείονες και σημαντικές τροποποιήσεις στο κείμενο του 1995, εγκαινιάζοντας, παραδείγματος χάριν, τη μέθοδο ανάλυσης των καθηκόντων «ανάπτυξης, βελτίωσης, συντήρησης, προστασίας και εκμετάλλευσης» (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation, στο εξής: καθήκοντα DEMPE). Η Amazon αμφισβητεί, ειδικότερα, κατά πόσον η Επιτροπή είχε δικαίωμα να εφαρμόσει τη συγκεκριμένη μέθοδο, δεδομένου ότι δημοσιεύθηκε μετά την ημερομηνία έκδοσης της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως, ήτοι στην έκδοση των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 2017.

149 Η Επιτροπή διαφωνεί με την παραπάνω επιχειρηματολογία.

150 Επισημαίνει, κατ' αρχάς, ότι η προσβαλλόμενη απόφαση δεν εφαρμόζει τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ ως εάν να επρόκειτο για δεσμευτικά πρότυπα, αλλά ως βοηθητικό εργαλείο κατά την εφαρμογή του κριτηρίου που διατυπώθηκε από το Δικαστήριο στη σκέψη 95 της αποφάσεως της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής (C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416). Κατά την Επιτροπή, εν αντιθέσει προς τα όσα υποστηρίζει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου έχει επανειλημμένως στηριχθεί στις προαναφερθείσες κατευθυντήριες γραμμές για να ερμηνεύσει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού και, επομένως, οι αρχές του ΟΟΣΑ εξακολουθούν να ασκούν επιρροή εν προκειμένω.

151 Η Επιτροπή διευκρινίζει επίσης, εν συνεχεία, ότι όλες οι διαπιστώσεις οι οποίες περιέχονται στην προσβαλλόμενη απόφαση στηρίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995 και ότι οι παραπομπές στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 2010 και του 2017 γίνονται μόνο στον βαθμό που οι μεταγενέστερες εκδόσεις αποσαφηνίζουν τις κατευθυντήριες γραμμές του 1995 χωρίς εντούτοις να τις τροποποιούν.

152 Εν προκειμένω, από ορισμένες υποσημειώσεις της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι η Επιτροπή στήριξε, έστω και εν μέρει, τις εκτιμήσεις της σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ όχι μόνον στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, αλλά και στις κατευθυντήριες γραμμές του 2010 και του 2017. Όσον αφορά τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, του 2010 και του 2017, διαπιστώνεται ότι διαφέρουν σε πλείονα σημεία και σε διαφορετικό βαθμό. Οι διαφορές κυμαίνονται από απλές διευκρινίσεις χωρίς κανέναν αντίκτυπο επί της ουσίας των προηγούμενων εκδόσεων, μέχρι νέες προσθήκες, ήτοι συστάσεις που δεν περιέχονταν, ούτε εμμέσως, στις προηγούμενες εκδόσεις. Μια από τις νέες προσθήκες στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, η οποία δημοσιεύθηκε για πρώτη φορά στην έκδοση του 2017, είναι η μέθοδος ανάλυσης των καθηκόντων DEMPE (βλ. σκέψη 148 ανωτέρω). Στο πλαίσιο της κύριας διαπίστωσης της ύπαρξης οικονομικού πλεονεκτήματος, η Επιτροπή επικεντρώθηκε ιδίως στη συγκεκριμένη μέθοδο ανάλυσης.

153 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 1 και –εμμέσως– από τις αιτιολογικές σκέψεις 394 και 620 της προσβαλλομένης αποφάσεως, το επίμαχο μέτρο, όπως προσδιορίστηκε από την Επιτροπή, είναι η επίμαχη φορολογική απόφαση καθώς και η μεταγενέστερη αποδοχή των βασιζόμενων σε αυτή ετήσιων δηλώσεων φόρου εισοδήματος των εταιριών της LuxOpCo. Κατά τη σχετική περίοδο, η LuxOpCo υπέβαλε τις φορολογικές δηλώσεις της βάσει της εγκριθείσας με την επίμαχη φορολογική απόφαση μεθόδου υπολογισμού και η ισχύς της αποφάσεως αυτής παρατάθηκε το 2006 και το 2010.

154 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω στοιχείων, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή μπορούσε να βασίσει τις εκτιμήσεις της σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος στις –ούτως ή άλλως μη δεσμευτικές– κατευθύνσεις που παρέχονταν από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995. Αντιθέτως, στο μέτρο που η Επιτροπή βασίστηκε στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 2010, η έκδοση αυτή δεν ασκεί επιρροή, εκτός εάν πρόκειται για χρήσιμη διευκρίνιση, χωρίς περαιτέρω ανάπτυξη, των κατευθύνσεων που είχαν ήδη διατυπωθεί το 1995. Κατά τα λοιπά, οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 2017 δεν ασκούν επιρροή εν προκειμένω, δεδομένου ότι δημοσιεύθηκαν μετά το πέρας της σχετικής περιόδου και περιέχουν συστάσεις οι οποίες έχουν εξελιχθεί σημαντικά σε σχέση με τις κατευθύνσεις του 1995.

155 Ειδικότερα, η μέθοδος ανάλυσης των καθηκόντων DEMPE δεν μπορεί, από χρονικής απόψεως, να τύχει εφαρμογής, διότι πρόκειται για εργαλείο το οποίο εγκαινιάστηκε με τις κατευθυντήριες του ΟΟΣΑ του 2017.

2) Επί των σφαλμάτων στα οποία φέρεται να υπέπεσε η Επιτροπή κατά την εφαρμογή της TNMM στην προσβαλλόμενη απόφαση

156 Όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 9, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν πλείονες εκτιμήσεις της Επιτροπής οι οποίες συνδέονται με την εφαρμογή της TNMM στο πλαίσιο της κύριας διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος.

157 Υπενθυμίζεται ότι η TNMM είναι έμμεση μέθοδος καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Όπως εκτίθεται στο σημείο 3.26 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995, η μέθοδος αυτή συνίσταται στον καθορισμό, επί της κατάλληλης βάσης, του καθαρού κέρδους που πραγματοποιεί ένας φορολογούμενος στο πλαίσιο ελεγχόμενης συναλλαγής ή στο πλαίσιο ελεγχόμενων συναλλαγών που συνδέονται στενά ή είναι διαρκείς. Για τον καθορισμό της κατάλληλης βάσης πρέπει να επιλεγεί ένας δείκτης κέρδους, όπως το κόστος, οι πωλήσεις ή τα στοιχεία του ενεργητικού. Ο δείκτης του καθαρού κέρδους που πραγματοποιεί ο

φορολογούμενος στο πλαίσιο ελεγχόμενης συναλλαγής πρέπει να καθορίζεται με αναφορά στον δείκτη του καθαρού κέρδους που πραγματοποιεί ο ίδιος φορολογούμενος ή μια ανεξάρτητη επιχείρηση στο πλαίσιο συγκρίσιμων συναλλαγών στην ελεύθερη αγορά.

158 Όπως προκύπτει από το σημείο 3.26 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995, για να εφαρμοστεί η TNMM πρέπει να προσδιοριστεί το μέρος της συναλλαγής για το οποίο ελέγχεται ένας δείκτης κέρδους, για παράδειγμα το κόστος πλέον περιθωρίου κέρδους. Το μέρος αυτό ορίζεται ως η «εξεταστέα εταιρία». Πρόκειται για το μέρος του οποίου το περιθώριο κέρδους «πλήρους ανταγωνισμού» πρέπει να καθοριστεί. Κατά κανόνα, η εξεταστέα εταιρία είναι εκείνη στην οποία η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης μπορεί να εφαρμοστεί με τον πλέον αξιόπιστο τρόπο και για την οποία μπορούν να βρεθούν τα πλέον αξιόπιστα συγκριτικά δεδομένα.

159 Η εξεταστέα εταιρία επιλέγεται βάσει λειτουργικής ανάλυσης των μερών της ενδοομιλικής συναλλαγής. Κατά το σημείο 3.43 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση του 1995, η εξεταστέα εταιρία θα είναι συνήθως εκείνη της οποίας η λειτουργική ανάλυση είναι λιγότερο πολύπλοκη. Όπως γινόταν δεκτό ήδη κατά τον χρόνο εφαρμογής των κατευθυντήριων γραμμών του 1995, η λειτουργική ανάλυση προϋποθέτει συνήθως την εξέταση των καθηκόντων που ασκεί μια οντότητα, των στοιχείων ενεργητικού που κατέχει και των κινδύνων που αναλαμβάνει.

160 Επιπλέον, επισημαίνεται ότι η TNMM θεωρείται κατάλληλη μέθοδος για τον έλεγχο του χαρακτήρα πλήρους ανταγωνισμού της αμοιβής του συμβαλλομένου που δεν προβαίνει σε μοναδική και πολύτιμη συνεισφορά στη συναλλαγή η οποία αποτελεί αντικείμενο της ανάλυσης της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

161 Εν προκειμένω, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon δεν αμφισβητούν, αυτή καθεαυτήν, την επιλογή της TNMM από την Επιτροπή. Αντιθέτως, αμφισβητούν μόνον κατά πόσον η Επιτροπή εφάρμοσε ορθώς την εν λόγω μέθοδο εν προκειμένω. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν, πρώτον, τη λειτουργική ανάλυση την οποία πραγματοποίησε η Επιτροπή και την επιλογή της LuxSCS ως εξεταστέας εταιρίας για τον σκοπό της εφαρμογής της TNMM, δεύτερον, τον υπολογισμό της αμοιβής της LuxSCS, ήτοι την επιλογή του δείκτη κέρδους και του περιθωρίου κέρδους που έλαβε υπόψη η Επιτροπή κατ' εφαρμογήν της TNMM, και, τρίτον, την αξιοπιστία του αποτελέσματος που προέκυψε.

i) Επί της λειτουργικής ανάλυσης και της επιλογής, από την Επιτροπή, της LuxSCS ως εξεταστέας εταιρίας

162 Στις αιτιολογικές σκέψεις 409 έως 561 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ήτοι σε εκείνες που διαλαμβάνουν την κύρια διαπίστωση σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, επιχειρείται να καταδειχθεί ότι, εν προκειμένω, οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου θα έπρεπε να είχαν εφαρμόσει την TNMM λαμβάνοντας υπόψη τη LuxSCS ως εξεταστέα εταιρία, δεδομένου ότι αυτή ήταν, βάσει της λειτουργικής ανάλυσης την οποία διενήργησε η Επιτροπή, το μέρος με τα «λιγότερο πολύπλοκα καθήκοντα». Από τις ως άνω αιτιολογικές σκέψεις προκύπτει επίσης ότι, κατά την Επιτροπή, εάν οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου είχαν εφαρμόσει την TNMM λαμβάνοντας υπόψη τη LuxSCS ως εξεταστέα εταιρία, η αμοιβή της LuxOpCo θα ήταν υψηλότερη από την αμοιβή που καθορίστηκε κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως. Ως εκ τούτου, κατά την Επιτροπή, η εφαρμογή της TNMM με σημείο αναφοράς τη LuxSCS ως εξεταστέα εταιρία θα είχε δώσει ως αποτέλεσμα χαμηλότερα δικαιώματα εκμετάλλευσης για τη LuxSCS και, επομένως, υψηλότερη αμοιβή για τη LuxOpCo.

163 Στο πλαίσιο του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17 και του δεύτερου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν τη λειτουργική ανάλυση την οποία πραγματοποίησε η Επιτροπή. Υποστηρίζουν, μεταξύ άλλων, ότι η Επιτροπή ελαχιστοποίησε τα καθήκοντα που ασκεί, τα στοιχεία ενεργητικού τα οποία χρησιμοποιεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η LuxSCS. Κατά τους προσφεύγοντες, η LuxSCS ήλεγχε τα άυλα στοιχεία ενεργητικού και ασκούσε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα και δεν μπορούσε, επομένως, να ληφθεί υπόψη ως εξεταστέα εταιρία για τις ανάγκες της εφαρμογής της TNMM από την Επιτροπή.

164 Στο πλαίσιο αυτό, υπογραμμίζεται ότι, με την επιχειρηματολογία τους όσον αφορά την κύρια διαπίστωση σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon δεν θέτουν υπό αμφισβήτηση το βάσιμο της επιλογής της Επιτροπής να χρησιμοποιήσει την TNMM ως κατάλληλη μέθοδο για να κριθεί αν τα δικαιώματα εκμετάλλευσης ήταν πλήρους ανταγωνισμού. Επομένως, βάλλοντας κατά των εκτιμήσεων της Επιτροπής όσον αφορά τη λειτουργική ανάλυση της LuxSCS στην ενότητα 9.2.1.1 της προσβαλλομένης αποφάσεως, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon επιχειρούν, κατ' ουσίαν, να αμφισβητήσουν το συμπέρασμα της Επιτροπής ότι οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου έπρεπε να είχαν θεωρήσει τη LuxSCS ως μέρος με τα «λιγότερο πολύπλοκα καθήκοντα» και, επομένως, ως εξεταστέα εταιρία στο πλαίσιο της εφαρμογής της TNMM.

165 Για να δοθεί απάντηση στα ως άνω επιχειρήματα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon, που υποστηρίζουν ότι κακώς η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου έπρεπε να είχαν εφαρμόσει την TNMM λαμβάνοντας υπόψη τη LuxSCS ως εξεταστέα εταιρία, δεν είναι αναγκαίο να ελεγχθεί το βάσιμο της λειτουργικής ανάλυσης της LuxOpCo. Αντιθέτως, εφόσον η Επιτροπή επιδίωξε να εφαρμόσει την TNMM λαμβάνοντας υπόψη τη LuxSCS ως εξεταστέα εταιρία, αρκεί να διερευνηθεί το βάσιμο της λειτουργικής ανάλυσης της LuxSCS, όπως αυτή εκτίθεται στην ενότητα 9.2.1.1 της προσβαλλομένης αποφάσεως, και να εξεταστεί αν, υπό το πρίσμα της εν λόγω ανάλυσης, ήταν δυνατόν να εφαρμοστεί η TNMM κατά τρόπο αρκούντως αξιόπιστο στη LuxSCS,

166 Συναφώς, επισημαίνεται προκαταρκτικώς ότι, κατά το σημείο 3.43 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995, το μέρος της συναλλαγής στο οποίο εφαρμόζεται η TNMM «πρέπει να είναι η επιχείρηση για την οποία μπορούν να βρεθούν αξιόπιστα στοιχεία σχετικά με τις πλέον συγκρίσιμες συναλλαγές», ότι τούτο «συνεπάγεται συχνά την επιλογή της συνδεδεμένης επιχείρησης η οποία είναι η λιγότερο σύνθετη από τις επιχειρήσεις που εμπλέκονται στη συναλλαγή και η οποία δεν διαθέτει μοναδικά και πολύτιμα άυλα στοιχεία» και ότι, «[ε]ντούτοις, η επιλογή μπορεί να περιορίζεται λόγω της ανεπάρκειας διαθέσιμων στοιχείων». Με άλλα λόγια, σύμφωνα με το ως άνω σημείο, παρότι, κατά κανόνα, η οντότητα για την οποία υπάρχουν περισσότερα αξιόπιστα στοιχεία για τον σκοπό του προσδιορισμού συγκρίσιμων οντοτήτων είναι συχνά η «λιγότερο σύνθετη» οντότητα, ο σκοπός της εφαρμογής της TNMM δεν είναι κατ' ανάγκην να εξαρτηθεί η εν λόγω εφαρμογή από τον προσδιορισμό της «λιγότερο σύνθετης» οντότητας. Αντιθέτως, το στοιχείο που έχει σημασία κατά την εφαρμογή της ως άνω μεθόδου είναι, αφενός, ο προσδιορισμός του μέρους της συναλλαγής για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα στοιχεία και, αφετέρου, το ζήτημα αν η TNMM μπορεί να εφαρμοστεί με αξιόπιστο τρόπο στην περίπτωση του συγκεκριμένου μέρους της συναλλαγής.

167 Κατόπιν των όσων προεκτέθηκαν στη σκέψη 166, και όπως προκύπτει, ειδικότερα, από τα σημεία 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 και 3.43 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995, η εφαρμογή της TNMM προϋποθέτει κατ' ανάγκην την εξεύρεση αξιόπιστων στοιχείων για τη

σύγκριση με την εξεταστέα εταιρία. Επομένως, όλες οι εκτιμήσεις αναφορικά με τη λειτουργική ανάλυση, την εξέταση των καθηκόντων, τα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται, καθώς και όλες οι εκτιμήσεις οι οποίες αφορούν τον «μοναδικό και πολύτιμο» χαρακτήρα των χρησιμοποιούμενων στοιχείων ενεργητικού είναι απλώς και μόνον κριτήρια που πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την επιλογή της εξεταστέας εταιρίας προκειμένου να διασφαλιστεί η επίτευξη αξιόπιστου αποτελέσματος.

168 Υπό το πρίσμα αυτών ακριβώς των εκτιμήσεων πρέπει να εξεταστούν οι αιτιάσεις που στρέφονται κατά της λειτουργικής ανάλυσης της LuxSCS την οποία διενήργησε η Επιτροπή καθώς και του συμπεράσματος ότι η LuxSCS έπρεπε να είναι η εξεταστέα εταιρία.

169 Ειδικότερα, υπενθυμίζεται ότι, στην ενότητα 9.2.1.1.1 της προσβαλλομένης αποφάσεως (αιτιολογικές σκέψεις 419 έως 429), η Επιτροπή περιέγραψε τα καθήκοντα που ασκούσε η LuxSCS στο πλαίσιο της ελεγχόμενης συναλλαγής.

170 Κατ’ ουσίαν, όπως συνοψίζεται στην αιτιολογική σκέψη 418 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η ανάλυση της Επιτροπής στηρίζεται στις τρεις ακόλουθες κύριες παραδοχές. Κατ’ αρχάς, η Επιτροπή έκρινε ότι η LuxSCS δεν είχε ασκήσει «ενεργά» καθήκοντα σε σχέση με την ανάπτυξη, τη βελτίωση, τη διαχείριση και την εκμετάλλευση των άυλων στοιχείων ενεργητικού, ότι δεν είχε τέτοιο δικαίωμα, δεδομένης της αποκλειστικής άδειας εκμετάλλευσης που είχε παραχωρηθεί στη LuxOpCo, καθώς και ότι δεν είχε ούτε τέτοια ικανότητα. Εν συνεχεία, η Επιτροπή επισήμανε ότι, κατ’ αυτήν, η LuxSCS δεν είχε χρησιμοποιήσει στοιχεία ενεργητικού συνδεόμενα με τα εν λόγω άυλα στοιχεία ενεργητικού, αλλά κατείχε απλώς παθητικά την κυριότητά τους και είχε παραχωρήσει άδεια εκμετάλλευσής τους δυνάμει της ΣΕΚ. Τέλος, η Επιτροπή ανέφερε ότι η LuxSCS δεν είχε αναλάβει ούτε έλεγχε τους κινδύνους που σχετίζονταν με τις ως άνω δραστηριότητες, ούτε είχε την επιχειρησιακή και οικονομική ικανότητα να πράξει κάτι τέτοιο.

171 Στην αιτιολογική σκέψη 429 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου, τα μόνα καθήκοντα που θα μπορούσε πραγματικά να είχε ασκήσει η LuxSCS ήταν καθήκοντα σχετικά με τη διατήρηση της «νόμιμης κυριότητάς» της επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού, μολονότι ακόμη και αυτά ασκούνταν υπό τον έλεγχο της LuxOpCo. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 418 και 430 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η LuxSCS απλώς και μόνον κατείχε «παθητικά» τα άυλα στοιχεία ενεργητικού.

172 Εν συνεχεία, στην ενότητα 9.2.1.1.2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η οποία επιγράφεται «Στοιχεία ενεργητικού χρησιμοποιηθέντα από τη LuxSCS», και ειδικότερα στην αιτιολογική σκέψη 430, η Επιτροπή υπενθύμισε κατ’ ουσίαν εκ νέου ότι η LuxSCS κατείχε απλώς παθητικά τα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Στην αιτιολογική σκέψη 431 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή αρνήθηκε να δεχθεί ότι η LuxSCS είχε χρησιμοποιήσει τα άυλα στοιχεία ενεργητικού παραχωρώντας την άδεια εκμετάλλευσής τους στη LuxOpCo. Στην αιτιολογική σκέψη 432 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επανέλαβε την άποψή της ότι, εν πάση περιπτώσει, η LuxSCS δεν είχε την ικανότητα να χρησιμοποιήσει στην πραγματικότητα τα άυλα στοιχεία ενεργητικού.

173 Τέλος, στην ενότητα 9.2.1.1.3 της προσβαλλομένης αποφάσεως (αιτιολογικές σκέψεις 436 έως 446), με τίτλο «Κίνδυνοι αναληφθέντες από τη LuxSCS», η Επιτροπή ανέλυσε τους κινδύνους τους οποίους ανέλαβε η LuxSCS, στο μέτρο που αυτοί είχαν σημασία στο πλαίσιο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης. Στην αιτιολογική σκέψη 446 της αποφάσεώς της, κατέληξε συναφώς στο συμπέρασμα, αφενός, ότι δεν μπορούσε να γίνει δεκτό ότι η LuxSCS είχε αναλάβει

πραγματικά τους κινδύνους που σχετίζονται με την ανάπτυξη, τη βελτίωση, τη διαχείριση και την εκμετάλλευση των άυλων στοιχείων ενεργητικού της Amazon και, αφετέρου, ότι δεν είχε την οικονομική ικανότητα να αναλάβει τέτοιους κινδύνους.

174 Επιπλέον, στην ενότητα 9.2.1.4.1 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η οποία φέρει τον τίτλο «Το ελεγχόμενο μέρος πρέπει να είναι η LuxSCS», η Επιτροπή διατύπωσε, κατ' ουσίαν, την εκτίμηση ότι η πολυπλοκότητα των στοιχείων ενεργητικού που κατέχουν τα μέρη της σχετικής ενδοομιλικής συναλλαγής δεν πρέπει να συγχέεται με την πολυπλοκότητα των καθηκόντων που ασκούν (αιτιολογική σκέψη 546 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Εν συνεχεία, η Επιτροπή υποστήριξε ότι δεν ήταν βάσιμη η παραδοχή ότι συνδεδεμένη εταιρία ομίλου η οποία παραχωρεί άδεια εκμετάλλευσης άυλου στοιχείου ενεργητικού σε άλλη εταιρία του ομίλου ασκεί πιο πολύπλοκα καθήκοντα από την εταιρία αυτή απλώς και μόνον επειδή είναι νόμιμος κύριος πολύπλοκου στοιχείου ενεργητικού (αιτιολογική σκέψη 546 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Ως εκ τούτου, κατ' αυτήν, η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου έπρεπε να είχε απορρίψει το επιχείρημα της Amazon ότι η απλή νόμιμη κυριότητα των άυλων στοιχείων ενεργητικού συνιστούσε «μοναδική συνεισφορά». Αντιθέτως, έπρεπε να είχε ζητήσει τη διενέργεια λειτουργικής ανάλυσης από την οποία να προκύπτει ότι η LuxSCS ασκούσε «μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα» (αιτιολογική σκέψη 547 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Τέλος, κατά την Επιτροπή, παρότι η LuxSCS ήταν ο νόμιμος κύριος των άυλων στοιχείων ενεργητικού κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου, από τη λειτουργική ανάλυση που διενεργήθηκε στην ενότητα 9.2.1.1 της προσβαλλομένης αποφάσεως καθίσταται σαφές ότι η εταιρία αυτή δεν άσκησε κανένα «ενεργό» και κρίσιμο καθήκον σε σχέση με την ανάπτυξη, τη βελτίωση, τη διαχείριση ή την εκμετάλλευση αυτών (αιτιολογική σκέψη 548 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

175 Οι εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με τα καθήκοντα της LuxSCS αλληλεπικαλύπτονται σε μεγάλο βαθμό με εκείνες που αφορούν τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποίησε η LuxSCS. Το ίδιο ισχύει και όσον αφορά τα επιχειρήματα που αντέταξαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon σε σχέση με τις ίδιες εκτιμήσεις. Επομένως, τα προαναφερθέντα επιχειρήματα, όπως και εκείνα που αφορούν τους κινδύνους τους οποίους ανέλαβε η LuxSCS, πρέπει να αναλυθούν από κοινού, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η Επιτροπή ορθώς έκρινε ότι η LuxSCS έπρεπε να ληφθεί υπόψη ως εξεταστέα εταιρία.

– *Επί των καθηκόντων και των στοιχείων ενεργητικού της LuxSCS*

176 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν τις διαπιστώσεις της Επιτροπής όσον αφορά τα καθήκοντα της LuxSCS. Αντιθέτως, όσον αφορά τα άυλα στοιχεία ενεργητικού της LuxSCS, συμφωνούν ότι ήταν «μοναδικά και πολύτιμα», χωρίς εντούτοις να ορίζουν τις έννοιες αυτές.

177 Πρώτον, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon προσάπτουν στην Επιτροπή ότι δεν έλαβε υπόψη ότι, κατά τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, το μέρος που κατέχει τα άυλα στοιχεία ενεργητικού δεν είναι συνήθως η εταιρία η οποία είναι η εξεταστέα για τους σκοπούς της εφαρμογής της TNMM. Ειδικότερα, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υπογραμμίζουν ότι η LuxSCS κατείχε μοναδικά και πολύτιμα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Η τεχνολογία την οποία διέθεσε η LuxSCS διαδραμάτισε καθοριστικό ρόλο στην ανάπτυξη των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon. Τα εν λόγω άυλα στοιχεία ενεργητικού ήταν απαραίτητα για όλες τις ευρωπαϊκές δραστηριότητες του ομίλου Amazon. Επιπλέον, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υπογραμμίζει ότι, με την παραχώρηση άδειας εκμετάλλευσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού στη LuxOpCo, η LuxSCS παρέσχε τη δυνατότητα στη LuxOpCo να αξιοποιήσει τις δραστηριότητες ανάπτυξης των ATI και A 9 στις Ηνωμένες Πολιτείες καθώς

και τη δυνατότητα να εκμεταλλευτεί τα στοιχεία αυτά με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Ως εκ τούτου, η LuxOpCo θα έπρεπε να καταβάλλει αμοιβή όχι μόνον στη LuxSCS για τις συνεισφορές της, αλλά και έμμεσα στις αμερικανικές οντότητες του ομίλου Amazon για τις συνεισφορές τους.

178 Δεύτερον, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν τη διάκριση στην οποία προέβη η Επιτροπή μεταξύ «ενεργών» και «παθητικών» καθηκόντων, και την επιλογή της να λάβει υπόψη μόνο τα δεύτερα για τις ανάγκες της λειτουργικής ανάλυσης. Στο πλαίσιο αυτό, προσάπτουν επίσης στην Επιτροπή ότι δεν έλαβε υπόψη, κατά την ανάλυση των καθηκόντων, το γεγονός ότι η LuxSCS έθεσε άυλα στοιχεία ενεργητικού στη διάθεση της LuxOpCo, στο πλαίσιο της ελεγχόμενης συναλλαγής. Η Amazon διευκρινίζει επιπλέον ότι η διάθεση των άυλων στοιχείων ενεργητικού μέσω της παραχώρησης στη LuxOpCo άδειας εκμετάλλευσης συνιστά εκμετάλλευσή τους από τη LuxSCS, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στο σημείο 6.32 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 2017.

179 Τρίτον, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν ότι, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, η LuxSCS άσκησε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα. Στο πλαίσιο αυτό, τονίζουν μεταξύ άλλων ότι, μέσω της συμμετοχής της στη ΣΕΚ, η LuxSCS συνέβαλλε στη συνεχή ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού, και τούτο παρότι δεν είχε υπαλλήλους. Κατά το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και την Amazon πάντοτε, οι συνεισφορές των αμερικανικών οντοτήτων ATI και A 9, ήτοι η ανάπτυξη και οι συνεχείς βελτιώσεις της διανοητικής ιδιοκτησίας, πρέπει να αποδοθούν στη LuxSCS ή να θεωρηθεί ότι αποτελούν μέρος των συνεισφορών της LuxSCS. Κατά τους προσφεύγοντες, η LuxSCS άσκησε, επομένως, «μοναδικά και πολύτιμα» καθήκοντα, λόγω των οποίων έπρεπε να θεωρηθεί ως η πιο σύνθετη οντότητα στη συναλλαγή. Επιπλέον, η Amazon υποστηρίζει ότι το αν η LuxSCS είχε (ή δεν είχε) την ικανότητα να εκμεταλλεύεται επιχείρηση ηλεκτρονικού εμπορίου μόνη και χωρίς να παραχωρήσει άδεια εκμετάλλευσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού σε άλλη οντότητα δεν ασκεί επιρροή προκειμένου να εκτιμηθεί ο μοναδικός χαρακτήρας των καθηκόντων της.

180 Η Επιτροπή διαφωνεί με την παραπάνω επιχειρηματολογία.

181 Η Επιτροπή εμμένει στο γεγονός ότι η LuxSCS κατείχε απλώς «παθητικά» τα άυλα στοιχεία ενεργητικού και ότι δεν τα χρησιμοποίησε πραγματικά. Η κυριότητα και μόνον μοναδικού και πολύτιμου άυλου στοιχείου ενεργητικού δεν αρκεί για να γίνει δεκτό ότι η οντότητα που το κατέχει είναι σύνθετη. Εν προκειμένω, η απλή κυριότητα δεν θα αρκούσε επίσης για να δικαιολογήσει την απόδοση στη LuxSCS του συνόλου σχεδόν των κερδών της LuxOpCo, έστω και αν καμία από τις δραστηριότητες της LuxOpCo δεν μπορούσε να ασκηθεί χωρίς πρόσβαση στα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Μετά τη σύναψη της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, η LuxSCS δεν είχε πλέον το δικαίωμα να χρησιμοποιεί τα στοιχεία ενεργητικού, ούτε θα είχε την ικανότητα να πράξει κάτι τέτοιο. Μόνον η LuxOpCo χρησιμοποίησε τα άυλα στοιχεία ενεργητικού στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή υπενθυμίζει επίσης ότι η LuxSCS δεν είχε υπαλλήλους και δεν είχε την ικανότητα να ασκήσει τα καθήκοντα που συνδέονταν με την ανάπτυξη, τη βελτίωση και την εκμετάλλευση των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

182 Επιπλέον, κατά την Επιτροπή, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon εσφαλμένως παραπέμπουν στις συνεισφορές των οντοτήτων του ομίλου Amazon οι οποίες βρίσκονται στις Ηνωμένες Πολιτείες (βλ. σκέψη 179 ανωτέρω), στο μέτρο που η σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης δεν τις αφορά και που αυτές ενεργούν ανεξάρτητα από τη LuxSCS, Επομένως, κάθε ενδεχόμενο καθήκον τους σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, το γεγονός ότι η Amazon.com κατεύθυνε τη LuxSCS ή τη LuxOpCo ή ακόμη τα χαρακτηριστικά

της σύμβασης εισόδου και της ΣΕΚ είναι άνευ σημασίας για τη λειτουργική ανάλυση της LuxSCS. Συνεπώς, τα καθήκοντα ανάπτυξης που ασκούσαν η ATI και η A 9 δεν μπορούν να αποδοθούν στη LuxSCS, στο μέτρο που τα διάφορα συμβαλλόμενα μέρη στην ΣΕΚ ενεργούν για δικό τους λογαριασμό και αναλαμβάνουν τους δικούς τους κινδύνους. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, εν πάση περιπτώσει, η σύμβαση εισόδου και η ΣΕΚ καθόριζαν ήδη την αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού για τα καθήκοντα που ασκούσαν η ATI και η A 9 σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Καμία άλλη ενδοομιλική συναλλαγή μεταξύ των αμερικανικών οντοτήτων και της LuxOpCo σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, της οποίας την ύπαρξη δεν απέδειξαν, εν πάση περιπτώσει, ούτε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ούτε η Amazon, δεν μπορεί να δικαιολογήσει την καταβολή του υπολειμματικού κέρδους της LuxOpCo στη LuxSCS,

183 Συναφώς, κατά πρώτον, υπενθυμίζεται ότι, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 166 ανωτέρω, κατά το σημείο 3.43 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995, η «συνδεδεμένη επιχείρηση στην οποία εφαρμόζεται η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής πρέπει να είναι η επιχείρηση για την οποία μπορούν να βρεθούν αξιόπιστα στοιχεία σχετικά με τις πλέον συγκρίσιμες συναλλαγές» και τούτο «συνεπάγεται συχνά την επιλογή της συνδεδεμένης επιχείρησης η οποία είναι η λιγότερο σύνθετη από τις επιχειρήσεις που εμπλέκονται στη συναλλαγή και η οποία δεν διαθέτει μοναδικά και πολύτιμα άυλα στοιχεία». Στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995 δεν δίνονται περαιτέρω εξηγήσεις για την έννοια των «μοναδικών» ή των «πολύτιμων στοιχείων ενεργητικού».

184 Από το σημείο 3.43 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995 προκύπτει ότι συνιστάται να μη λαμβάνεται υπόψη το μέρος της συναλλαγής το οποίο κατέχει τα μοναδικά και πολύτιμα στοιχεία ενεργητικού ως εξεταστέα εταιρία για τον σκοπό της εφαρμογής της TNMM, αλλά να προτιμάται μια άλλη οντότητα η οποία είναι συμβαλλόμενο μέρος στην ελεγχόμενη συναλλαγή. Η λογική που διαπνέει το σημείο 3.43 είναι ότι, γενικώς, είναι πιο δύσκολο να βρεθούν αξιόπιστα σημεία σύγκρισης προκειμένου να εξεταστεί το συμβαλλόμενο μέρος της ελεγχόμενης συναλλαγής το οποίο κατέχει μοναδικά και πολύτιμα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Τούτο προέκυπτε επίσης από το σημείο 6.26 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995. Κατά το σημείο εκείνο, σε περίπτωση που επρόκειτο για άυλα αγαθά μεγάλης αξίας, πιθανώς δεν ήταν εύκολο να εντοπιστούν συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Από το ίδιο σημείο συνάγεται ότι απλώς και μόνον η κατοχή μοναδικών ή πολύτιμων άυλων στοιχείων ενεργητικού καθιστά δυσχερέστερο τον εντοπισμό συγκρίσιμων οντοτήτων. Σημειωτέον ότι το σημείο 6.26 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995 στηρίζεται στην παραδοχή ότι ένα άυλο στοιχείο ενεργητικού μπορεί να θεωρηθεί «μοναδικό» όταν δεν υπάρχει συγκρίσιμο άυλο στοιχείο ενεργητικού. Ένα άυλο στοιχείο ενεργητικού είναι «πολύτιμο» όταν συμβάλλει στην παραγωγή σημαντικών εσόδων. Εξάλλου, διαπιστώνεται ότι η ερμηνεία αυτή αντιστοιχεί στον ορισμό που περιέχεται στο σημείο 6.17 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 2017. Από το εν λόγω σημείο προκύπτει ότι τα «μοναδικά και πολύτιμα στοιχεία ενεργητικού» είναι, πρώτον, εκείνα που δεν είναι συγκρίσιμα με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιούν τα μέρη σε δυνητικά συγκρίσιμες συναλλαγές και, δεύτερον, εκείνα των οποίων η χρήση στις εργασίες αναμένεται να παραγάγει μελλοντικά οικονομικά κέρδη υψηλότερα απ' ό,τι θα μπορούσαν να επιτευχθούν χωρίς αυτά.

185 Εν προκειμένω, πρώτον, δεν αμφισβητείται ότι η LuxSCS κατείχε τα δικαιώματα επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού του ομίλου Amazon στην Ευρώπη και ότι τα έθεσε στη διάθεση της LuxOpCo δυνάμει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης.

186 Επισημαίνεται δε συμπληρωματικώς προς τα στοιχεία που προεκτέθηκαν στις σκέψεις 4 και 5 ότι, δυνάμει της σύμβασης μεταβίβασης η οποία συνήφθη μεταξύ της ATI και της LuxSCS την 1η Ιανουαρίου 2005 και είναι μία από τις συνιστώσες της σύμβασης εισόδου, μεταβιβάστηκε στη LuxSCS η κυριότητα μέρους των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού (βλ. σημεία 3.1 και 3.2 της εν λόγω σύμβασης), ήτοι, μεταξύ άλλων και κατά βάση, τα ονόματα χώρου στο διαδίκτυο στην Ευρώπη, όπως amazon.co.uk, amazon.fr και amazon.de.

187 Εν συνεχεία, δυνάμει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης που συνήφθη μεταξύ της ATI και της LuxSCS την 1η Ιανουαρίου 2005, η LuxSCS απέκτησε το δικαίωμα να χρησιμοποιεί στην Ευρώπη το μεγαλύτερο μέρος των προϋφιστάμενων το 2005 άυλων στοιχείων ενεργητικού του ομίλου Amazon, ήτοι την τεχνολογία, τις εφευρέσεις, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα, τα σχετικά με τους πελάτες δικαιώματα κ.λπ., χωρίς το δικαίωμα εκμετάλλευσης της LuxSCS να έχει αποκλειστικό χαρακτήρα.

188 Επιπλέον, δυνάμει του σημείου 6.2, στοιχείο a, και του σημείου 6.3, στοιχείο a, της ΣΕΚ, η LuxSCS κατείχε μη αποκλειστική άδεια εκμετάλλευσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της A 9 και της ATI, όπως αναπτύχθηκε μετά το 2005, και είχε την κυριότητα των παράγωγων δικαιωμάτων που αναπτύχθηκαν μετά το 2005 από τα άυλα στοιχεία ενεργητικού των οποίων η LuxSCS είναι νόμιμος κύριος.

189 Τέλος, η LuxSCS συνήψε επίσης συμβάσεις παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης και μεταβίβασης προϋφιστάμενης διανοητικής ιδιοκτησίας με τις συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες, βάσει των οποίων έλαβε τα εμπορικά σήματα και τα δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας επί των ευρωπαϊκών ιστότοπων που τους ανήκαν.

190 Επομένως, τα άυλα στοιχεία ενεργητικού επί των οποίων η LuxSCS κατείχε δικαιώματα περιελάμβαναν τις τρεις ακόλουθες κατηγορίες διανοητικής ιδιοκτησίας: τεχνολογία, άυλα στοιχεία ενεργητικού στον τομέα του μάρκετινγκ και δεδομένα πελατών. Η τεχνολογία κάλυπτε το πλήρες φάσμα των πτυχών της δραστηριότητας του ομίλου Amazon και ειδικότερα τις τεχνολογίες της πλατφόρμας λογισμικού του ομίλου, την εμφάνιση του διαδικτυακού τόπου, τον κατάλογο, την επεξεργασία των παραγγελιών, την εφοδιαστική, τις λειτουργίες αναζήτησης και πλοήγησης, την εξυπηρέτηση πελατών και τις λειτουργίες εξατομίκευσης.

191 Δεύτερον, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή, μολονότι υποστηρίζει ότι η LuxSCS δεν ασκούσε «μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα» σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, δεν αμφισβητεί τον «μοναδικό και πολύτιμο χαρακτήρα των άυλων στοιχείων ενεργητικού» που η LuxSCS κατείχε και έθεσε στη διάθεση της LuxOpCo στο πλαίσιο της ελεγχόμενης συναλλαγής.

192 Ειδικότερα, η Επιτροπή δεν ανασκεύασε εμπεριστατωμένα τον ισχυρισμό της Amazon ότι η τεχνολογία ήταν μοναδική, καθότι δεν υπήρχαν συγκρίσιμες τεχνολογίες, και ότι διαδραμάτιζε σημαντικό ρόλο στις διάφορες πτυχές των ευρωπαϊκών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon και συνέβαλλε, επομένως, στην παραγωγή σημαντικών εσόδων. Επιπλέον, δεν χωρεί αμφιβολία ότι, όπως υποστηρίζει η Amazon, οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του ομίλου δεν θα μπορούσαν να αποκτήσουν τέτοια έκταση και να στεφθούν από τέτοια επιτυχία στην Ευρώπη –όπως, άλλωστε, και σε άλλες περιοχές του κόσμου– χωρίς την τεχνολογία. Είναι, εξάλλου, πειστικό το επιχείρημα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου ότι, κατά τη σχετική περίοδο, ο όμιλος Amazon στηρίχθηκε στην τεχνολογία του, η οποία βρισκόταν «στο επίκεντρο του “business model” (επιχειρηματικού μοντέλου) [του]», παράγοντα διαφοροποίησης στο πλαίσιο του ανταγωνισμού, υπό την έννοια ότι αυτή ακριβώς η τεχνολογία υπήρξε ο μοναδικός και πολύτιμος παράγοντας που παρέσχε (και παρέχει ακόμη) τη δυνατότητα στον

όμιλο Amazon να παραμένει ανταγωνιστικός σε ένα εξαιρετικά ανταγωνιστικό περιβάλλον, το οποίο χαρακτηρίζεται από στενά περιθώρια κέρδους. Από την αιτιολογική σκέψη 338 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει, εξάλλου, ότι ακόμη και μέρος των ανταγωνιστών του ομίλου Amazon αναγνωρίζει ότι, λόγω της «πολύ επιθετικής στρατηγικής επενδύσεων στην τεχνολογία», η πλατφόρμα λιανικού εμπορίου του ομίλου Amazon «εμφανίζει σήμερα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα το οποίο δύσκολα μπορεί να επιτευχθεί από ανταγωνιστή της». Επομένως, η τεχνολογία ήταν ένα στοιχείο ενεργητικού για το οποίο δεν υπήρχε σημείο σύγκρισης.

193 Εξάλλου, υπογραμμίζεται ότι παρέλκει η εξέταση των επιχειρημάτων της Επιτροπής με τα οποία υποστηρίζεται ότι η τεχνολογία δεν επαρκούσε για την εκμετάλλευση των ευρωπαϊκών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon και ότι ήταν επίσης σημαντικά τα καθήκοντα που ασκούσαν οι υπάλληλοι της LuxOpCo. Συγκεκριμένα, τα ως άνω επιχειρήματα, ακόμη και αν θεωρηθούν βάσιμα, δεν αναιρούν τη διαπίστωση ότι η τεχνολογία διαδραμάτιζε καθοριστικό ρόλο στις ευρωπαϊκές επιχειρηματικές δραστηριότητες του ομίλου Amazon και συνιστούσε, επομένως, μοναδικό και πολύτιμο στοιχείο ενεργητικού.

194 Όσον αφορά τα καταχωρισμένα στην Ευρώπη σήματα, διαπιστώνεται ότι δεν προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας ότι, κατά την ημερομηνία μεταβίβασης στη LuxSCS των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού, τα οποία έχαιραν ήδη της διεθνούς φήμης του ομίλου Amazon, υπήρχαν συγκρίσιμα στοιχεία ενεργητικού στην ευρωπαϊκή αγορά. Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα επίμαχα σήματα ήταν μοναδικά. Δεν αμφισβητείται ότι η χρήση τους συνέβαλε στην παραγωγή σημαντικών εσόδων στην Ευρώπη. Επομένως, ήταν και «πολύτιμα». Ούτε για τα δεδομένα πελατών υπήρχαν σημεία σύγκρισης, ενώ και αυτά μπορούσαν να παραγάγουν σημαντικά κέρδη. Πρέπει, επομένως, να θεωρηθεί ότι ήταν επίσης μοναδικά και πολύτιμα.

195 Υπό τις συνθήκες αυτές, λαμβανομένων υπόψη του σημείου 3.43 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995 και του γεγονότος ότι τα άυλα στοιχεία ενεργητικού του ομίλου Amazon, και ιδίως η τεχνολογία, συνιστούσαν μοναδικά και πολύτιμα στοιχεία ενεργητικού τα οποία χρησιμοποίησε η LuxSCS στο πλαίσιο της ελεγχόμενης συναλλαγής, δεν μπορούσε να προσαφθεί στις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου ότι θεώρησαν, όπως οι συντάκτες της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, ότι ήταν ορθό, κατά τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, να επιλεγεί άλλη εταιρία, και όχι η LuxSCS, ως εξεταστέα εταιρία. Άλλωστε, παρότι, όπως επισήμανε η Επιτροπή στην υποσημείωση 681 της προσβαλλομένης αποφάσεως, κατά τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 2017, ο παθητικός κάτοχος δεν μπορεί να είναι το πιο σύνθετο μέρος και, επομένως, μπορεί να είναι η εξεταστέα εταιρία στο πλαίσιο της εφαρμογής της TNMM, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι αυτό δεν ίσχυε κατά τη σχετική περίοδο, η οποία πρέπει να εξεταστεί εν προκειμένω μόνον υπό το πρίσμα των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995.

196 Στο σημείο 83 του υπομνήματος αντικρούσεως στην υπόθεση T-318/18, η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι, κατά το σημείο 3.43 των αρχών του ΟΟΣΑ του 1995, η επιλογή ως εξεταστέας εταιρίας εκείνης της συνδεδεμένης επιχείρησης η οποία είναι η «λιγότερο σύνθετη από τις επιχειρήσεις τις οποίες αφορά η συναλλαγή και […] δεν διαθέτει πολύτιμα άυλα στοιχεία ενεργητικού ή μοναδικά στοιχεία ενεργητικού» αποτελεί «συχνά» την προτιμώμενη επιλογή, χωρίς όμως ο κανόνας να είναι απόλυτος. Στο μέτρο που πρόθεση της Επιτροπής είναι να υποστηρίξει ότι ο κανόνας ο οποίος περιέχεται στο σημείο 3.43 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995 δεν είναι απόλυτος κανόνας, αλλά κανόνας που ενδέχεται και να μην εφαρμοστεί εάν αυτό δικαιολογείται από τις ιδιαίτερες περιστάσεις της σχετικής ελεγχόμενης συναλλαγής, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Επιτροπή δεν εξέθεσε, στην προσβαλλόμενη απόφαση, τους λόγους για τους οποίους ο

συγκεκριμένος δεν έπρεπε, εν προκειμένω, να εφαρμοστεί. Η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου όφειλαν να αποκλίνουν από τον κανόνα που περιέχεται στο σημείο 3.43 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995 λόγω κάποιας ιδιαιτερότητας της σχετικής ελεγχόμενης συναλλαγής, ήτοι της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης.

197 Κατά δεύτερον, και εν πάση περιπτώσει, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή εσφαλμένως έκρινε ότι, πέραν των καθηκόντων διατήρησης της διανοητικής ιδιοκτησίας της, η LuxSCS δεν άσκησε «ενεργά και κρίσιμα» καθήκοντα σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού (βλ. αιτιολογική σκέψη 420 της προσβαλλομένης αποφάσεως) ή «κανένα ενεργό και κρίσιμο καθήκον» σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού (βλ. αιτιολογική σκέψη 548 της εν λόγω αποφάσεως) ή ακόμη «κανένα καθήκον το οποίο πρόσθεσε αξία στα άυλα στοιχεία ενεργητικού» (βλ. αιτιολογική σκέψη 526 της ίδιας αποφάσεως).

198 Πρώτον, όσον αφορά τη διάκριση στην οποία προβαίνει η Επιτροπή μεταξύ της καλούμενης «παθητικής» κατοχής (αιτιολογικές σκέψεις 418 και 430 της προσβαλλομένης αποφάσεως) και της «ενεργής» κατοχής άυλων στοιχείων ενεργητικού, καθώς και μεταξύ «ενεργών» και «παθητικών» καθηκόντων (αιτιολογική σκέψη 548 της προσβαλλομένης αποφάσεως), διαπιστώνεται ότι, όπως ορθώς υποστήριξαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon, οι κρίσιμες εν προκειμένω κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ δεν προβλέπουν τέτοια διάκριση.

199 Συγκεκριμένα, στο σημείο 1.20 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995 επισημαίνεται απλώς ότι, γενικά, όταν πρόκειται να κριθεί ο χαρακτήρας πλήρους ανταγωνισμού αμοιβής που καθορίστηκε στο πλαίσιο ελεγχόμενης συναλλαγής, πρέπει να εξετάζεται αν η αμοιβή αντιστοιχεί «στα καθήκοντα που ανέλαβε κάθε επιχείρηση», και να «συγκρίνονται τα καθήκοντα που ασκούν τα μέρη».

200 Είναι αληθές ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί η ερμηνεία του σημείου 1.20 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995 υπό την έννοια ότι τα ασκούμενα καθήκοντα πρέπει να είναι «ενεργά».

201 Εντούτοις, δεν συνάγεται σαφώς από το σημείο 1.20 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995 ότι μόνον «ενεργά» καθήκοντα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη για τη λειτουργική ανάλυση των μερών της συναλλαγής. Από το σημείο εκείνο δεν προκύπτει επίσης ότι είναι αδύνατο να θεωρηθεί ότι η οντότητα «ανέλαβε» ή «ασκεί» καθήκοντα όταν κατέχει ορισμένα στοιχεία ενεργητικού και περιορίζεται, για παράδειγμα, στη χρηματοδότηση της ανάπτυξης ή των βελτιώσεών τους.

202 Επιπλέον, υπογραμμίζεται ότι, κατά το σημείο 1.22 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, μπορεί να είναι «ενδιαφέρον και σκόπιμο, όταν προσδιορίζονται και συγκρίνονται τα ασκούμενα καθήκοντα, να λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιούνται ή θα χρησιμοποιηθούν» και ότι «πρέπει, συναφώς, να εξετάζονται το είδος των χρησιμοποιηθέντων στοιχείων ενεργητικού (εργοστάσια, εξοπλισμός, άυλα στοιχεία κ.λπ.) και τα χαρακτηριστικά τους (ηλικία, αγοραία αξία, τοποθεσία, ύπαρξη δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας κ.λπ.)». Με άλλα λόγια, συνιστάται, για την εξέταση των ασκούμενων καθηκόντων στο πλαίσιο της ελεγχόμενης συναλλαγής, να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι μια εταιρία θέτει στη διάθεση άλλης στοιχεία ενεργητικού. Επομένως, αντίθετα προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, από τα

προεκτεθέντα συνάγεται ότι η διάθεση άυλων στοιχείων ενεργητικού έπρεπε να ληφθεί υπόψη για την εξέταση των καθηκόντων που άσκησε ή ανέλαβε μέρος ενδοομιλικής συναλλαγής, χωρίς να έχει σημασία η διάκριση μεταξύ «ενεργών» και «παθητικών» καθηκόντων.

203 Δεύτερον, εάν υποτεθεί ότι μπορούσε όντως να προβεί σε διάκριση μεταξύ «παθητικών» και «ενεργών» καθηκόντων, η Επιτροπή κατέληξε εσφαλμένως στο συμπέρασμα, όπως καθίσταται σαφές από την αιτιολογική σκέψη 420 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η LuxSCS κατείχε απλώς παθητικά τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, ότι περιορίστηκε στη διατήρηση των άυλων στοιχείων ενεργητικού και ότι δεν μπορούσε να της αποδοθεί κανένα άλλο ενεργό καθήκον.

204 Αφενός, η Επιτροπή δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι η LuxSCS εκμεταλλεύτηκε στην πραγματικότητα τα στοιχεία ενεργητικού θέτοντάς τα στη διάθεση της LuxOpCo με αντάλλαγμα την καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης μέσω της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης.

205 Συγκεκριμένα, δεν αμφισβητείται ότι, δυνάμει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, η LuxSCS παραχώρησε στη LuxOpCo το δικαίωμα εκμετάλλευσης του συνόλου των άυλων στοιχείων ενεργητικού της Amazon ανά την Ευρώπη. Η εν λόγω σύμβαση αφορούσε όχι μόνον το σύνολο των άυλων στοιχείων ενεργητικού στα οποία αναφέρονται η σύμβαση εισόδου και η ΣΕΚ, αλλά και τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, και ιδίως τα σήματα, τα οποία είχε αποκτήσει το 2006 από τις συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες, καθώς και τα παράγωγα δικαιώματά τους. Η παραχώρηση, όμως, των άυλων στοιχείων ενεργητικού στη LuxOpCo με αντάλλαγμα την καταβολή δικαιωμάτων εκμετάλλευσης συνιστά εκμετάλλευσή τους, η οποία ισοδυναμεί με την άσκηση ενεργού καθήκοντος.

206 Τέτοια εκμετάλλευση αντιστοιχεί σε χρησιμοποίηση των άυλων στοιχείων ενεργητικού κατά την έννοια της χρησιμοποίησης, από τη LuxSCS, της οποίας την ενδεχόμενη έλλειψη επικρίνει η Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 430 έως 432 της προσβαλλομένης αποφάσεως.

207 Η εκμετάλλευση των άυλων στοιχείων ενεργητικού από τη LuxSCS, μέσω της διάθεσής τους στη LuxOpCo στο πλαίσιο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, πληροί επίσης το κριτήριο που μνημόνευσε η Επιτροπή στο σημείο 83 του υπομνήματος αντικρούσεως στην υπόθεση T-318/18. Βάσει του κριτηρίου αυτού, ο κανόνας που περιέχεται στο σημείο 3.43 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995, όπως μνημονεύθηκε στις σκέψεις 183 και 184 ανωτέρω, δημιουργήθηκε από τους συντάκτες των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών «εκκινώντας από την παραδοχή ότι το μέρος ελεγχόμενης συναλλαγής που κατέχει τα πολύτιμα άυλα στοιχεία ενεργητικού είναι […] εκείνο που τα χρησιμοποιεί […] στο πλαίσιο της άσκησης ενεργών καθηκόντων σε σχέση με την εν λόγω συναλλαγή». Χωρίς να χρειάζεται δε να διερευνηθεί αν η Επιτροπή βασίμως έκρινε ότι έπρεπε να ερμηνεύσει το ως άνω σημείο υπό την έννοια ότι επιβάλλει ορισμένο είδος χρήσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού, διαπιστώνεται ότι η θέση των άυλων στοιχείων ενεργητικού της LuxSCS στη διάθεση της LuxOpCo στο πλαίσιο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης συνιστά χρήση, όπως την εννοεί η Επιτροπή.

208 Αφετέρου, επισημαίνεται ότι η LuxSCS συνέβαλε στην ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού μέσω της οικονομικής συνεισφοράς της δυνάμει της ΣΕΚ. Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι, όπως προεκτέθηκε στην τελευταία περίοδο της δεύτερης περίπτωσης στη σκέψη 4 ανωτέρω, η LuxSCS όφειλε να καταβάλλει το ετήσιο μερίδιό της στο κόστος του προγράμματος ανάπτυξης της ΣΕΚ.

209 Υπογραμμίζεται δε ότι από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995 επ' ουδενί συνάγεται ότι η οικονομική συμμετοχή σε σύμβαση επιμερισμού του κόστους δεν μπορεί να θεωρηθεί πραγματική συμμετοχή στην ανάπτυξη των στοιχείων ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο τέτοιας σύμβασης. Αντιθέτως, από το σημείο 8.15 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995, κατά το οποίο, όσον αφορά τις συμβάσεις επιμερισμού του κόστους, «[δ]εν είναι πιθανώς εύκολο να καθοριστεί η σχετική αξία της συνεισφοράς κάθε συμμετέχοντος, εκτός εάν όλες οι συνεισφορές καταβάλλονται στο σύνολό τους σε χρήμα», προκύπτει ότι οικονομική συνεισφορά σε τέτοια σύμβαση επιμερισμού του κόστους μπορεί κάλλιστα να είναι έγκυρη και πολύτιμη συνεισφορά, και τούτο ασχέτως του αν η οντότητα που κατέβαλε τη χρηματοδοτική συνεισφορά παρέχει επίσης συνεισφορές άλλης φύσεως. Συγκεκριμένα, σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν αποκλείεται η οικονομική συνεισφορά σε ενδοομιλική συναλλαγή να είναι ο κινητήριος μοχλός της (εμπορικής) επιτυχίας της συναλλαγής.

210 Επιπλέον, κατ' εφαρμογήν του σημείου 6.3, στοιχείο b, και του σημείου 6.4 της ΣΕΚ, σε αντάλλαγμα για τη συμμετοχή της στο κόστος, η LuxSCS καθίστατο συγκύρια, μαζί με την A 9, μέρους των άυλων στοιχείων ενεργητικού που αναπτύσσονταν και βελτιώνονταν συνεχώς στις Ηνωμένες Πολιτείες. Τα αποτελέσματα της ανάπτυξης και των βελτιώσεων ετίθεντο συνεχώς, από τη LuxSCS, στη διάθεση της LuxOpCo βάσει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, οπότε μπορεί να γίνει δεκτό ότι, από την οπτική της LuxOpCo, αυτά οφείλονταν στη LuxSCS και όχι στις αμερικανικές οντότητες. Στο πλαίσιο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, τα αποτελέσματα της ανάπτυξης και των βελτιώσεων των άυλων στοιχείων ενεργητικού αποδίδονται στη LuxSCS,

211 Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι η Επιτροπή εσφαλμένως έκρινε, στην αιτιολογική σκέψη 429 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι τα «μόνα καθήκοντα που θα μπορούσε πραγματικά να είχε ασκήσει η LuxSCS ήταν καθήκοντα σχετικά με τη διατήρηση της νόμιμης κυριότητάς της επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού». Αφενός, το κριτήριο της διάκρισης μεταξύ ενεργητικών και παθητικών καθηκόντων το οποίο εφάρμοσε η Επιτροπή είναι αλυσιτελές. Αφετέρου, ακόμη και αν έπρεπε να εφαρμοστεί το εν λόγω κριτήριο, διαπιστώνεται ότι η LuxSCS έθεσε στη διάθεση της LuxOpCo τα άυλα στοιχεία ενεργητικού και συνέβαλε στην ανάπτυξή τους με την οικονομική συνεισφορά της στη ΣΕΚ. Η Επιτροπή όφειλε να είχε λάβει υπόψη τα καθήκοντα αυτά στο πλαίσιο τόσο της λειτουργικής ανάλυσης της LuxSCS όσο και της επιλογής της εξεταστέας εταιρίας.

212 Το ως άνω συμπέρασμα δεν αναιρείται από τα λοιπά επιχειρήματα που προέβαλε η Επιτροπή.

213 Πρώτον, δεν ευσταθεί η εκτίμηση της Επιτροπής η οποία διατυπώνεται στις αιτιολογικές σκέψεις 420 και 421 της προσβαλλομένης αποφάσεως και επαναλαμβάνεται στο πλαίσιο της υπό κρίση προσφυγής (βλ. σκέψη 181 ανωτέρω), δηλαδή ότι η LuxSCS «δεν μπορούσε να ασκήσει συναφώς οποιαδήποτε ενεργά και κρίσιμα καθήκοντα σε σχέση με την ανάπτυξη, τη βελτίωση, τη διαχείριση ή την εκμετάλλευση [των άυλων στοιχείων ενεργητικού]», διότι η LuxSCS «δεν είχε πλέον το δικαίωμα να εκμεταλλεύεται οικονομικά τα άυλα στοιχεία ενεργητικού στις ευρωπαϊκές δραστηριότητες [του ομίλου] Amazon».

214 Συγκεκριμένα, η Επιτροπή στήριξε την κρίση αυτή στη διαπίστωση, η οποία επαναλαμβάνεται πλειστάκις στην προσβαλλόμενη απόφαση, ότι η LuxOpCo έλαβε από τη LuxSCS «αμετάκλητη» και «αποκλειστική» άδεια εκμετάλλευσης (βλ., για παράδειγμα, αιτιολογικές σκέψεις 116, 419, 431, 438, 442 και 450 της προσβαλλομένης αποφάσεως), όπερ σήμαινε ότι η LuxSCS δεν είχε πλέον καμία δυνατότητα εκμετάλλευσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

215 Επ' αυτού αρκεί να υπομνησθεί ότι η παραχώρηση άδειας εκμετάλλευσης συνιστά ήδη εκμετάλλευση.

216 Δεύτερον, το συμπέρασμα που μνημονεύθηκε στη σκέψη 211 ανωτέρω δεν αναιρείται από την εκτίμηση της Επιτροπής η οποία διατυπώνεται στην αιτιολογική σκέψη 421 της προσβαλλομένης αποφάσεως και επαναλαμβάνεται στο πλαίσιο της υπό κρίση προσφυγής (βλ. σκέψη 181 ανωτέρω), δηλαδή ότι η LuxSCS δεν είχε την ικανότητα να ασκεί καθήκοντα, καθότι δεν είχε υπαλλήλους.

217 Διευκρινίζεται ως προς το ζήτημα αυτό ότι, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, το αν η LuxSCS είχε (ή δεν είχε) την ικανότητα να εκμεταλλευθεί επιχείρηση ηλεκτρονικού εμπορίου μόνη δεν ασκεί επιρροή στο πλαίσιο της εκτίμησης των καθηκόντων της LuxSCS σε σχέση με την εκμετάλλευση των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Πράγματι, όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 204, η LuxSCS εκμεταλλεύθηκε όντως τα άυλα στοιχεία ενεργητικού παραχωρώντας στη LuxOpCo άδεια εκμετάλλευσής τους.

218 Επιπλέον, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, δεν ήταν αναγκαίο να έχει η LuxSCS δικούς της υπαλλήλους προκειμένου να συμβάλλει στη συνεχή ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Τούτο διότι η LuxSCS συνέβαλλε στην ανάπτυξή τους μέσω της οικονομικής συμμετοχής της στη ΣΕΚ.

219 Τρίτον, το συμπέρασμα που μνημονεύθηκε στη σκέψη 211 ανωτέρω δεν αναιρείται από το επιχείρημα της Επιτροπής ότι η οικονομική συνεισφορά της LuxSCS στην ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού υπήρξε αμιγώς τεχνητή, διότι η χρηματοδότηση της ανάπτυξης των άυλων στοιχείων ενεργητικού προερχόταν από τους λογαριασμούς της LuxOpCo, όπερ σήμαινε ότι η LuxOpCo ασκούσε όλα τα καθήκοντα τα οποία η ΣΕΚ ανέθετε στη LuxSCS,

220 Συγκεκριμένα, η προέλευση των κεφαλαίων που χρησιμοποίησε η LuxSCS για να εκπληρώσει τις οικονομικές υποχρεώσεις της οι οποίες απέρρεαν από τη ΣΕΚ και, επομένως, το γεγονός ότι τα κεφάλαια προέρχονταν από την καταβολή των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης εκ μέρους της LuxOpCo είναι άνευ οποιασδήποτε σημασίας. Οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995 δεν απαιτούν να προέρχεται το επενδυμένο κεφάλαιο από συγκεκριμένη πηγή. Δεν αποκλείεται τα κεφάλαια να έχουν την προέλευσή τους σε δικαιώματα εκμετάλλευσης όπως εν προκειμένω ή να προέρχονται από άλλη πηγή εσόδων, όπως, για παράδειγμα, ένα δάνειο.

221 Εν πάση περιπτώσει, δεν αμφισβητείται ότι, πέραν των εσόδων από τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, η LuxSCS διέθετε ίδια κεφάλαια. Όπως, μάλιστα, επισήμανε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, η LuxSCS μπόρεσε να απορροφήσει τις ζημίες των πρώτων ετών λειτουργίας της χωρίς παρέμβαση της LuxOpCo, χάρη στα ίδια κεφάλαιά της. Το 2006, το ποσό των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που κατέβαλε η LuxOpCo στη LuxSCS ήταν, εξάλλου, σημαντικά χαμηλότερο των πληρωμών που πραγματοποίησε η LuxSCS βάσει της σύμβασης εισόδου και της ΣΕΚ.

222 Κατά τρίτον, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν την εκτίμηση της Επιτροπής η οποία διατυπώνεται, μεταξύ άλλων, στις αιτιολογικές σκέψεις 407 και 547 της προσβαλλομένης αποφάσεως, δηλαδή ότι δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι η LuxSCS είχε ασκήσει «μοναδικά και πολύτιμα» καθήκοντα.

223 Όσον αφορά την έννοια των «μοναδικών και πολύτιμων καθηκόντων», υπογραμμίζεται ότι στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995 δεν γίνεται χρήση των συγκεκριμένων όρων. Χρησιμοποιείται μόνον η φράση «μοναδικά και πολύτιμα στοιχεία ενεργητικού», πλειστάκις, μεταξύ άλλων στις ενότητες σχετικά με την TNMM και τη μέθοδο επιμερισμού του κέρδους, συνήθως σε σχέση με άυλα στοιχεία ενεργητικού (ανάπτυξη ή ιδιοκτησία) (βλ., για παράδειγμα, σημεία 1.8, 3.19, 3.43 και 6.26 των εν λόγω γραμμών).

224 Αντιθέτως, μόνον στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 2017, οι οποίες δεν ασκούν επιρροή εν προκειμένω, γίνεται σαφώς λόγος για «μοναδικά και πολύτιμα» καθήκοντα ή «μοναδικές και πολύτιμες» συνεισφορές και γίνεται διάκριση μεταξύ, αφενός, των «μοναδικών και πολύτιμων καθηκόντων» και, αφετέρου, των «συνήθων καθηκόντων». Όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 184 ανωτέρω, το σημείο 6.17 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 2017 περιέχει ορισμό της έννοιας «μοναδικά και πολύτιμα στοιχεία ενεργητικού». Αντιθέτως, ενώ στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 2017 χρησιμοποιείται συχνά η φράση «μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα», δεν παρέχεται ορισμός της.

225 Οι κύριοι διάδικοι εξήγησαν με ποιον τρόπο αντιλαμβάνονται τις φράσεις «συνήθη καθήκοντα» ή «τρέχοντα καθήκοντα». Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστήριξε ότι μια οντότητα ασκεί «συνήθη καθήκοντα» όταν τα καθήκοντα αυτά θα μπορούσαν να τα ασκήσουν και άλλες επιχειρήσεις. Επομένως, πρόκειται, κατ' ουσίαν, για καθήκοντα για τα οποία μπορούν ευχερώς να βρεθούν συγκρίσιμα καθήκοντα. Εξάλλου, η Amazon υπογράμμισε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι τα «συνήθη καθήκοντα» δεν σημαίνει ότι δεν είναι πολύτιμα, αλλά ότι μπορούν εύκολα να αποτιμηθούν (στην αγγλική γλώσσα «benchmarked») και να αμειφθούν. Η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε την ερμηνεία αυτή. Από το σημείο 14 (υποσημείωση 18) του υπομνήματος αντικρούσεως στην υπόθεση T-318/18 προκύπτει ότι, κατά την Επιτροπή, ο όρος «συνήθη» παραπέμπει σε καθήκοντα τα οποία δεν είναι μοναδικά και, γι' αυτόν τον λόγο, μπορούν να βρεθούν σχετικά σημεία σύγκρισης στην ελεύθερη αγορά. Ομοίως, στο σημείο 17 (υποσημείωση 21) του υπομνήματος αντικρούσεως στην υπόθεση T-816/17, η Επιτροπή αντιδιαστέλλει τα «τρέχοντα» καθήκοντα προς εκείνα που «δεν είναι μοναδικά και πολύτιμα».

226 Εν προκειμένω, δεν χρειάζεται καν να εξεταστεί αν, βάσει των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995, η Επιτροπή μπορούσε ήδη να χρησιμοποιήσει ως κριτήριο την έννοια των «μοναδικών και πολύτιμων καθηκόντων» για να ελέγξει τον χαρακτήρα πλήρους ανταγωνισμού τιμής, καθότι η έννοια αυτή χρησιμοποιούνταν ήδη ως σημείο αναφοράς την εποχή που εφαρμόζονταν οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, ανεξαρτήτως αν δεν μνημονευόταν ρητώς σε αυτές ή αν το κριτήριο των «μοναδικών και πολύτιμων καθηκόντων» μπορούσε να ληφθεί υπόψη για τον σκοπό αυτό μόνο μετά την έκδοση των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 2017.

227 Εν πάση περιπτώσει, οι κύριοι διάδικοι δεν αμφισβήτησαν ότι το κριτήριο αυτό είναι λυσιτελές, αφού το τοποθετούν στο επίκεντρο της επιχειρηματολογίας τους ως κρίσιμη παράμετρο για την εκτίμηση της κατάστασής τους. Επισημαίνεται δε ότι, όπως και στην περίπτωση της έννοιας των «μοναδικών και πολύτιμων στοιχείων ενεργητικού» (βλ. σκέψη 176 ανωτέρω), οι διάδικοι δεν μερίμνησαν να ορίσουν τη φράση «μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα».

228 Όσον αφορά τη φράση «μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα», όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 184 ανωτέρω, και λαμβανομένης υπόψη της έννοιας που δίνουν σε αυτήν οι διάδικοι (βλ. σκέψη 225 ανωτέρω), για τους σκοπούς της υπό κρίση υποθέσεως πρέπει να θεωρηθεί ότι το «μοναδικό καθήκον» παραπέμπει σε κατάσταση στην οποία δεν υπάρχει σημείο σύγκρισης για ορισμένο

καθήκον. Η έννοια του «πολύτιμου καθήκοντος» υποδηλώνει, ειδικότερα, ότι το επίμαχο καθήκον συμβάλλει στην παραγωγή σημαντικών εσόδων. Διαπιστώνεται επομένως ότι, καίτοι ο χαρακτηρισμός ορισμένου καθήκοντος ως «μοναδικού» αποκλείει να μπορεί να χαρακτηριστεί ένα και το αυτό καθήκον ως «σύνηθες» ή ακόμη ως «τρέχον», δεν ισχύει το ίδιο όσον αφορά την έννοια του «πολύτιμου καθήκοντος». Υπάρχουν επίσης «συνήθη» ή «τρέχοντα καθήκοντα» τα οποία συμβάλλουν στην παραγωγή σημαντικών εσόδων και αξίζουν, για τον λόγο αυτό, να χαρακτηριστούν ως «πολύτιμα καθήκοντα».

229 Εν προκειμένω, αφενός, όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 191, δεν αμφισβητείται ότι τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που αποτέλεσαν αντικείμενο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης ήταν μοναδικά και πολύτιμα.

230 Αφετέρου, η LuxSCS όχι μόνον τα εκμεταλλεύθηκε, αλλά συνεισέφερε επίσης οικονομικά στην ανάπτυξη των μοναδικών και πολύτιμων άυλων στοιχείων ενεργητικού των οποίων την κυριότητα κατέχει. Ως εκ τούτου, από τα προαναφερθέντα στις σκέψεις 203 έως 211 συνάγεται ότι η Επιτροπή έπρεπε να είχε θεωρήσει μοναδικά και πολύτιμα όλα τα καθήκοντα της LuxSCS που σχετίζονται με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Επομένως, η εκτίμηση, στην αιτιολογική σκέψη 547 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου όφειλε να είχε ζητήσει τη διενέργεια λειτουργικής ανάλυσης από την οποία να προκύπτει ότι η LuxSCS ασκεί «μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα» δεν είναι δικαιολογημένη και πρέπει, για τον λόγο αυτό, να τεθεί εκποδών. Κατά συνέπεια, λαμβανομένων υπόψη των καθηκόντων και των στοιχείων ενεργητικού της LuxSCS, δεν είναι πειστικό το συμπέρασμα της Επιτροπής ότι η LuxSCS έπρεπε να είχε θεωρηθεί εξεταστέα εταιρία.

– *Επί των κινδύνων που ανέλαβε η LuxSCS*

231 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι η LuxSCS ανέλαβε τους κινδύνους που συνδέονταν με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού αυτά καθεαυτά, ενώ η LuxOpCo ανέλαβε μόνον τους κινδύνους που συνδέονταν με τις δραστηριότητες λιανικού εμπορίου. Επιπλέον, η LuxSCS ανέλαβε τους χρηματοοικονομικούς κινδύνους που σχετίζονταν με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, δεδομένου ότι όφειλε να εκπληρώσει την υποχρέωσή της βάσει της σύμβασης εισόδου και της ΣΕΚ και να καταβάλει τα έξοδα εισόδου και τα έξοδα ΣΕΚ στην ATI και στην A 9.

232 Η Επιτροπή διαφωνεί με την παραπάνω επιχειρηματολογία.

233 Η Επιτροπή υποστηρίζει ειδικότερα ότι ούτε οι αποφάσεις του μόνου διαχειριστή της LuxSCS ούτε τα πρακτικά των γενικών συνελεύσεων της LuxSCS αντικατοπτρίζουν οποιαδήποτε κρίσιμη απόφαση σχετικά με τη διαχείριση των κινδύνων. Στην πραγματικότητα, η LuxSCS δεν διέθετε ούτε την οικονομική ούτε τη λειτουργική ικανότητα να αναλάβει τέτοιους κινδύνους. Η LuxSCS μπόρεσε να αναλάβει τα σχετικά με τη σύμβαση εισόδου και τη ΣΕΚ έξοδα μόνο χάρη στη χρηματοδότηση την οποία λάμβανε σε ετήσια βάση μέσω των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που κατέβαλλε η LuxOpCo στο πλαίσιο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης και, επομένως, τα κεφάλαια της LuxSCS δεν εκτέθηκαν ποτέ σε κίνδυνο. Επιπλέον, η LuxSCS επωφελήθηκε σημαντικής αρχικής κεφαλαιοποίησης εκ μέρους της μητρικής εταιρίας, η οποία κάλυψε το τέλος εισόδου. Εν πάση περιπτώσει, η LuxSCS είχε μεταβιβάσει τους οικονομικούς κινδύνους στη LuxOpCo, δυνάμει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης. Επομένως, οι κίνδυνοι τους οποίους έλαβε υπόψη η LuxSCS είναι θεωρητικοί, στο μέτρο που η LuxSCS είχε τη δυνατότητα να καταγγείλει τη σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης και να παραχωρήσει άδεια εκμετάλλευσης σε άλλη συνδεδεμένη ή ανεξάρτητη εταιρία. Οι

οικονομικοί κίνδυνοι της LuxSCS ήταν επίσης θεωρητικοί διότι η οικονομική συμμετοχή στη ΣΕΚ χρηματοδοτούνταν από τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που κατέβαλλε η LuxOpCo, το δε ύψος των πληρωμών βάσει της ΣΕΚ συσχετιζόταν με τα έσοδα της LuxOpCo.

234 Ως προς το ζήτημα αυτό, επισημαίνεται εξαρχής ότι, στο μέτρο που είχε αποκτήσει την πλήρη κυριότητα μέρους των άυλων στοιχείων ενεργητικού βάσει του σημείου 3.1 της σύμβασης μεταβίβασης που συνήψε με την ATI την 1η Ιανουαρίου 2005, η LuxSCS είχε αναλάβει το σύνολο των κινδύνων που σχετίζονταν με την ύπαρξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού αυτών καθεαυτά. Επρόκειτο, για παράδειγμα, για κινδύνους όπως η αμφισβήτηση εκ μέρους τρίτου ή η απώλεια των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Τούτο είναι λογική συνέπεια του γεγονότος ότι η LuxSCS ήταν ο κύριος των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού. Βάσει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης που συνήψε με την ATI την 1η Ιανουαρίου 2005, η LuxSCS ανέλαβε επίσης τους κινδύνους που σχετίζονταν με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού από τις αμερικανικές οντότητες ATI και A 9.

235 Στο μέτρο που διέθετε, κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου, άδεια εκμετάλλευσης του άλλου μέρους των άυλων στοιχείων ενεργητικού, που μνημονεύονται στο σημείο 3.1 της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης που συνήφθη με την ATI την 1η Ιανουαρίου 2005, καθώς και στα σημεία 6.1 και 6.2 της ΣΕΚ, η LuxSCS είχε αναλάβει οικονομικούς κινδύνους σχετικούς με τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία ενεργητικού λόγω της συμμετοχής της στη ΣΕΚ. Ειδικότερα, ο επιμερισμός του κόστους μεταξύ των συμβαλλομένων στη ΣΕΚ προβλεπόταν στα σημεία 4 και 5 της ΣΕΚ. Βάσει των σχετικών σημείων της ΣΕΚ, η LuxSCS υποχρεούνταν να αναλάβει τα έξοδα που συνδέονταν με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Παρότι ο επιμερισμός των εξόδων ήταν συνάρτηση του μέρους των κερδών που πραγματοποιούνταν στην Ευρώπη σε σύγκριση με τα κέρδη τα οποία πραγματοποιούνταν σε παγκόσμιο επίπεδο, το καθεαυτό κόστος ήταν παντελώς ανεξάρτητο από το επίπεδο των κερδών που πραγματοποιούνταν στην Ευρώπη. Συναφώς, επισημαίνεται ότι, εάν το κόστος ανάπτυξης ήταν υψηλότερο από τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που κατέβαλλε η LuxOpCo, οι οικονομικές συνέπειες της διαφοράς αυτής θα βάρυναν τη LuxSCS, Επομένως, στην περίπτωση που η LuxOpCo κατέγραφε ζημίες ή χαμηλά κέρδη, τα τέλη εκμετάλλευσης δεν θα επαρκούσαν για την κάλυψη των εξόδων που είχε αναλάβει η LuxSCS, ήτοι κατ' ουσίαν τις πληρωμές βάσει της σύμβασης εισόδου και της ΣΕΚ. Με άλλα λόγια, η LuxSCS διέτρεχε τον κίνδυνο να μη διαθέτει επαρκή έσοδα για την καταβολή των τελών εισόδου και τον επιμερισμό του κόστους που προβλέπονταν από τη σύμβαση εισόδου και τη ΣΕΚ.

236 Όσον αφορά τους ως άνω οικονομικούς κινδύνους, υπογραμμίζεται ότι, παρά τον σχετικό ατεκμηρίωτο ισχυρισμό που προέβαλε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η υποχρέωση της LuxSCS να καταβάλλει τις πληρωμές που οφείλονταν βάσει της ΣΕΚ συσχετιζόταν όντως με ακρίβεια με την καταβολή από τη LuxOpCo του ποσού των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης. Αντιθέτως, όπως άλλωστε επισήμανε η ίδια η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 445 της προσβαλλομένης αποφάσεως, τα ποσά που εισέπραττε η LuxSCS ως δικαιώματα εκμετάλλευσης δεν αντιστοιχούσαν άμεσα στα ποσά τα οποία όφειλε η LuxSCS βάσει της ΣΕΚ. Συγκεκριμένα, το 2006, το ποσό των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που κατέβαλε η LuxOpCo στη LuxSCS ήταν σημαντικά χαμηλότερο των τελών εισόδου και του ποσού επιμερισμού του κόστους που κατέβαλε η LuxSCS.

237 Όσον αφορά πάντοτε τους οικονομικούς κινδύνους που ανέλαβε η LuxSCS, η Επιτροπή δεν κατόρθωσε να αποδείξει ότι η εν λόγω εταιρία δεν διέθετε σημαντικά ίδια κεφάλαια. Όσον αφορά το αρχικό κεφάλαιο της LuxSCS, το οποίο η Επιτροπή χαρακτήρισε ως άνευ σημασίας

στην αιτιολογική σκέψη 445 της προσβαλλομένης αποφάσεως, δεν αμφισβητείται ότι, τουλάχιστον το 2006, η LuxSCS μπόρεσε να απορροφήσει τις ζημίες που υπέστη κατά τα πρώτα έτη της λειτουργίας της χωρίς την παρέμβαση της LuxOpCo χάρη ακριβώς στο κεφάλαιο αυτό.

238 Τέλος, είναι αληθές ότι, κατά τα σημεία 2.3 και 9.2 της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, η LuxOpCo υπείχε υποχρέωση προστασίας των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Συγκεκριμένα, αφενός, κατά το σημείο 2.3 της ως άνω σύμβασης, η LuxOpCo όφειλε να λάβει όλα τα αναγκαία μέτρα για την προστασία των δικαιωμάτων της LuxSCS επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού και, αφετέρου, δυνάμει του σημείου 9.2 της ίδιας σύμβασης, η LuxOpCo υπείχε υποχρέωση πρόληψης κάθε μη εγκεκριμένης χρήσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού και κίνησης των σχετικών ένδικων διαδικασιών, με δικά της έξοδα. Επομένως, η LuxOpCo ανέλαβε τους κινδύνους που συνδέονταν με την προστασία των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

239 Παρ' όλα αυτά, η LuxSCS είχε αναλάβει τους λοιπούς κινδύνους που συνδέονταν με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού λόγω της οικονομικής συμμετοχής της στη ΣΕΚ.

240 Ειδικότερα, από τις διατάξεις της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης δεν προκύπτει ότι η LuxSCS είχε μεταβιβάσει στη LuxOpCo κινδύνους πλην εκείνων που απέρρεαν από τα σημεία 2.3 και 9.2 της ίδιας σύμβασης, ήτοι τους σχετικούς με την υποχρέωση προστασίας των άυλων στοιχείων ενεργητικού κινδύνους. Επομένως, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, η σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης δεν περιέχει καμία ρήτρα σχετικά με. Αυτή καθεαυτήν, τη μεταβίβαση του συνόλου των κινδύνων που σχετίζονται με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού από τη LuxSCS στη LuxOpCo. Ειδικότερα, η σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης δεν περιέχει καμία ρήτρα σχετική με τη μεταβίβαση των κινδύνων που σχετίζονται με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

241 Δεδομένου ότι δεν τεκμηριώνεται από τις διατάξεις της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το συμπέρασμα της Επιτροπής το οποίο διατυπώνεται ειδικότερα στην αιτιολογική σκέψη 438 της προσβαλλομένης αποφάσεως, δηλαδή ότι η LuxSCS μεταβίβασε στη LuxOpCo τους κινδύνους που σχετίζονταν με την ανάπτυξη, τη διαχείριση και την εκμετάλλευση των άυλων στοιχείων ενεργητικού της διανοητικής ιδιοκτησίας.

242 Επομένως, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon βασίμως υποστηρίζουν ότι η LuxSCS ανέλαβε τους κινδύνους που σχετίζονται με την κυριότητα και την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποιήθηκαν για την εκμετάλλευση των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων, περιλαμβανομένων των οικονομικών κινδύνων που σχετίζονταν με την εκμετάλλευσή τους, ενώ η LuxOpCo είχε αναλάβει κατ' ουσίαν μόνον τους κινδύνους που σχετίζονταν με τις δραστηριότητές της λιανικού εμπορίου και, ειδικότερα, τους κινδύνους που σχετίζονταν με τις πωλήσεις και τις υπηρεσίες της πλατφόρμας.

– Συμπέρασμα σχετικά με τη λειτουργική ανάλυση της LuxSCS και αντίκτυπος του εν λόγω συμπεράσματος στην επιλογή της LuxSCS ως εξεταστέας εταιρίας

243 Από τις παρατηρήσεις που προεκτέθηκαν στις σκέψεις 162 έως 242 απορρέουν δύο διαπιστώσεις.

244 Πρώτον, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η λειτουργική ανάλυση της LuxSCS την οποία διενήργησε η Επιτροπή. Η Επιτροπή υποτίμησε τα καθήκοντα της LuxSCS. Όσον αφορά τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, η Επιτροπή δεν έλαβε ιδίως υπόψη το γεγονός ότι, τόσο βάσει των συμβατικών ρυθμίσεων όσο και στην πράξη, η LuxSCS διέθετε σε άλλη εταιρία άυλα στοιχεία ενεργητικού τα οποία δεν είχαν συγκρίσιμα στοιχεία ενεργητικού στην αγορά και ήταν, επομένως, μοναδικά και

πολύτιμα. Κατά τις κρίσιμες εν προκειμένω κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, το στοιχείο αυτό επαρκούσε, κατ' αρχήν, για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η LuxSCS δεν ήταν δυνατόν να θεωρηθεί ως το λιγότερο σύνθετο μέρος και, επομένως, ως εξεταστέα εταιρία.

245 Εν πάση περιπτώσει, αν έπρεπε να γίνει δεκτό, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ότι οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου όφειλαν να είχαν λάβει υπόψη μόνον «μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα», διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι η LuxSCS εκμεταλλευόταν όντως τα άυλα στοιχεία ενεργητικού στο πλαίσιο της εξετασθείσας ελεγχόμενης συναλλαγής. Η διάθεση των υψηλής αξίας άυλων στοιχείων ενεργητικού ισοδυναμούσε με άσκηση μοναδικού και πολύτιμου καθήκοντος στο πλαίσιο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης (η ελεγχόμενη συναλλαγή). Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 203 έως 242 ανωτέρω, η LuxSCS άσκησε πλείονα καθήκοντα στο πλαίσιο της ελεγχόμενης συναλλαγής πέραν της διάθεσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού στη LuxOpCo. Η Επιτροπή παρέβλεψε τα καθήκοντα αυτά, τα οποία μπορούσαν να θεωρηθούν ως μοναδικά και πολύτιμα.

246 Επιπλέον, η Επιτροπή δεν έλαβε δεόντως υπόψη το γεγονός ότι, τόσο βάσει των συμβατικών ρυθμίσεων όσο και στην πράξη, η LuxSCS είχε αναλάβει το σύνολο των κινδύνων που σχετίζονταν με τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού και την ανάπτυξή τους στο πλαίσιο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, και τούτο ανεξαρτήτως του αν η LuxSCS ελεγχόταν από τις αμερικανικές οντότητες και του αν η LuxSCS ανέπτυσσε, από τεχνικής απόψεως, τα άυλα στοιχεία ενεργητικού ή αν, με την οικονομική συνεισφορά της LuxSCS, η ανάπτυξη της διανοητικής ιδιοκτησίας ήταν αποτέλεσμα των τεχνικών προσπαθειών των αμερικανικών οντοτήτων ATI και A 9. Τοιουτοτρόπως, η Επιτροπή ελαχιστοποίησε επίσης την περιγραφή των κινδύνων που ανέλαβε η LuxSCS.

247 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να προσαφθεί στις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου ότι θεώρησαν, όπως και οι συντάκτες της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, ότι, κατά τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, ήταν ορθή η μη επιλογή της LuxSCS ως εξεταστέας εταιρίας.

248 Δεύτερον, εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν έπρεπε να γίνει δεκτό το συμπέρασμα της Επιτροπής ότι η LuxSCS κατείχε απλώς παθητικά τα άυλα στοιχεία ενεργητικού και δεν ήταν εταιρία η οποία άσκησε ενεργά καθήκοντα σε σχέση με αυτά, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Επιτροπή έσφαλε θεωρώντας ότι η LuxSCS έπρεπε να είχε ληφθεί υπόψη ως εξεταστέα εταιρία.

249 Συγκεκριμένα, υπενθυμίζεται ότι, κατά γενικό κανόνα, η εξεταστέα εταιρία είναι εκείνη στην οποία η TNMM μπορεί να εφαρμοστεί με τον πλέον αξιόπιστο τρόπο και για την οποία μπορούν να βρεθούν τα πλέον αξιόπιστα συγκρίσιμα δεδομένα.

250 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι ήταν ευχερέστερο να βρεθούν επιχειρήσεις συγκρίσιμες με τη LuxSCS από ό,τι επιχειρήσεις συγκρίσιμες με τη LuxOpCo, ούτε ότι η επιλογή της LuxSCS ως εξεταστέας εταιρίας καθιστούσε δυνατή την εξεύρεση πιο αξιόπιστων συγκρίσιμων δεδομένων.

251 Όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 557 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή έπρεπε να παραδεχθεί, όταν αναζήτησε το κατάλληλο περιθώριο κέρδους για τα δικαιώματα εκμετάλλευσης, ότι δεν υπήρχαν συγκρίσιμες εταιρίες για τη LuxSCS.

252 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτή η επιχειρηματολογία του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon ότι η Επιτροπή εσφαλμένως έκρινε ότι η LuxSCS έπρεπε να ληφθεί υπόψη ως εξεταστέα εταιρία για σκοπούς εφαρμογής της TNMM. Τούτου λεχθέντος, οι παρατηρήσεις που προεκτέθηκαν επαρκούν για να γίνει δεκτή στο σύνολό της η επιχειρηματολογία που προέβαλαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon όσον αφορά την κύρια διαπίστωση της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, και τούτο χωρίς να χρειάζεται να διενεργηθεί λειτουργική ανάλυση της LuxOpCo ή να εξεταστεί αν βασίμως η Επιτροπή αρνήθηκε να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο CUP.

253 Εντούτοις, χάριν πληρότητας, επισημαίνεται ότι οι εκτιμήσεις της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πρέπει να απορριφθούν και για λόγους διαφορετικούς από εκείνους που σχετίζονται με την επιλογή της εξεταστέας εταιρίας και τη λειτουργική ανάλυση της LuxSCS, όπως προεκτέθηκαν. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν γινόταν δεκτό το ατεκμηρίωτο συμπέρασμα της Επιτροπής ότι η LuxSCS ήταν η εξεταστέα εταιρία, η επιχειρηματολογία του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon θα έπρεπε να γίνει δεκτή για τους λόγους που εκτίθενται κατωτέρω.

ii) Επί της αμοιβής που υπολόγισε η Επιτροπή για τη LuxSCS εκκινώντας από την παραδοχή ότι ήταν η εξεταστέα εταιρία

254 Στις αιτιολογικές σκέψεις 550 έως 560 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επιχείρησε να εφαρμόσει η ίδια την TNMM λαμβάνοντας υπόψη ως εξεταστέα εταιρία τη LuxSCS. Στο πέρας της ανάλυσής της, στην αιτιολογική σκέψη 559 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η «αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού» για τη LuxSCS, βάσει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, έπρεπε να ισούται με το άθροισμα δύο συνιστωσών, ήτοι, αφενός, των εξόδων εισόδου και ΣΕΚ που πραγματοποιεί η LuxSCS σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού χωρίς περιθώριο κέρδους, και, αφετέρου, των γενικών εξόδων λειτουργίας που πραγματοποιεί άμεσα η LuxSCS για να ασκήσει τα καθήκοντα που σχετίζονται με τη διατήρηση της νόμιμης κυριότητάς της επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού (στο εξής: έξοδα διατήρησης), προσαυξημένων κατά 5 % (στο εξής: αμοιβή της LuxSCS). Συναφώς, επισημαίνεται ότι η αμοιβή της LuxSCS αντιστοιχεί στην πραγματικότητα στα δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία, κατά την Επιτροπή, έπρεπε να εισπράττει η LuxSCS από τη LuxOpCo.

255 Με τη δεύτερη αιτίαση του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως και με το τρίτο σκέλος του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17 καθώς και με τον τέταρτο λόγο ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι η LuxSCS μπορούσε να θεωρηθεί ως εξεταστέα εταιρία στο πλαίσιο της μεθόδου TNMM (κάτι το οποίο δεν συμβαίνει), η Επιτροπή υπέπεσε σε άλλα σφάλματα κατά την εφαρμογή της TNMM. Συγκεκριμένα, ο υπολογισμός που πραγματοποίησε η Επιτροπή για να καθορίσει την «αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού» για τη LuxSCS, ήτοι τα δικαιώματα εκμετάλλευσης που έπρεπε να καταβάλλει η LuxOpCo στη LuxSCS, δεν πείθει.

256 Η επιχειρηματολογία αυτή πρέπει να εξεταστεί λαμβάνοντας υπόψη τις δύο συνιστώσες που επισήμανε η Επιτροπή (βλ. σκέψη 254 ανωτέρω).

– Επί της πρώτης συνιστώσας των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που οφείλονταν στη LuxSCS (έξοδα εισόδου και ΣΕΚ)

257 Όσον αφορά την πρώτη συνιστώσα των οφειλόμενων στη LuxSCS δικαιωμάτων εκμετάλλευσης (βλ. σκέψη 254 ανωτέρω), το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει, στο πλαίσιο της πρώτης αιτιάσεως του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως, ότι τα δικαιώματα εκμετάλλευσης τα οποία κατέβαλλε η LuxOpCo στη LuxSCS έπρεπε να αντικατοπτρίζουν όχι μόνον τα έξοδα ανάπτυξης, αλλά και την αξία των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Η εν λόγω αξία δεν συσχετίζεται με τα έξοδα ανάπτυξης και, επομένως, με τις πληρωμές που πραγματοποίησε η LuxSCS βάσει της ΣΕΚ. Στο σημείο 73 του δικογράφου της προσφυγής και στα σημεία 32 επ. του υπομνήματος απαντήσεως στην υπόθεση T-318/18, η Amazon προβάλλει, κατ' ουσίαν, την ίδια αιτίαση. Επιπλέον, κατά το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, τα έξοδα που συνδέονται με τη ΣΕΚ και τη σύμβαση εισόδου, και αποτελούν το αντάλλαγμα για τη διάθεση από τη LuxSCS των άυλων στοιχείων ενεργητικού μέσω της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, έπρεπε να είχαν περιληφθεί στα έξοδα στα οποία εφαρμόζεται περιθώριο κέρδους.

258 Η Επιτροπή διαφωνεί με την παραπάνω επιχειρηματολογία.

259 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι σκοπός μιας σύμβασης επιμερισμού του κόστους όπως η ΣΕΚ είναι να επιμεριστούν τα έξοδα τα οποία σχετίζονται με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού και όχι να αποκομιστούν κέρδη από τις ευρωπαϊκές δραστηριότητες. Συγκεκριμένα, η ATI και η A 9 δεν θα έπρεπε να λάβουν κανένα μερίδιο από τα κέρδη που παρήγαγαν οι ευρωπαϊκές επιχειρηματικές δραστηριότητες, εκτός της επιστροφής των εξόδων εισόδου και ΣΕΚ. Επομένως, ορθώς κρίθηκε με την προσβαλλόμενη απόφαση ότι η αμοιβή της LuxSCS πρέπει να περιλαμβάνει επιστροφή των τελών εισόδου και των εξόδων ανάπτυξης της ΣΕΚ. Η Επιτροπή υπενθυμίζει στο πλαίσιο αυτό ότι, κατ' αυτήν, ο λόγος ύπαρξης της LuxSCS είναι αμιγώς φορολογικός. Η σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης δεν συνήφθη άμεσα μεταξύ των αμερικανικών οντοτήτων και της LuxOpCo, αλλά μεταξύ της LuxSCS και LuxOpCo, προκειμένου να αποφευχθεί η φορολόγηση των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης στις Ηνωμένες Πολιτείες. Εάν δεν υπήρχε η LuxSCS, η ATI και η A 9 θα είχαν συνάψει σύμβαση επιμερισμού του κόστους με τη LuxOpCo (και όχι σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης) και, επομένως, μόνον η LuxOpCo θα υπείχε υποχρέωση πραγματοποίησης πληρωμών. Επιπλέον, η δραστηριότητα της LuxSCS περιοριζόταν στην κατοχή και μόνον των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Κατά την Επιτροπή, η LuxSCS δεν είχε ασκήσει άμεσα, η ίδια, καθήκοντα ανάπτυξης της διανοητικής ιδιοκτησίας και, συνεπώς, δεν έπρεπε να εισπράττει αμοιβή συναφώς. Δεν είχε διαδραματίσει κανέναν ρόλο στη χρησιμοποίηση ή στην ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού, ούτε είχε ασκήσει οποιονδήποτε έλεγχο στα καθήκοντα ανάπτυξης και στους σχετικούς κινδύνους. Επομένως, κατά την Επιτροπή, δεν έπρεπε να εφαρμοστεί περιθώριο κέρδους στα έξοδα εισόδου και ΣΕΚ, εφόσον επρόκειτο απλώς και μόνον για έξοδα που μετακύλησε η LuxSCS στη LuxOpCo και εφόσον η LuxSCS δεν ασκεί κανένα καθήκον σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Αντιθέτως, η αμοιβή της LuxSCS θα έπρεπε να αντικατοπτρίζει το γεγονός ότι τα καθήκοντα που ανατέθηκαν στη LuxSCS και οι κίνδυνοι που αναλήφθηκαν από αυτή βάσει της ΣΕΚ, στην πραγματικότητα ασκούνταν και είχαν αναληφθεί από τη LuxOpCo. Εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή δεν είχε παραβλέψει στη λειτουργική ανάλυση το γεγονός ότι η LuxSCS ήταν ο νόμιμος κύριος των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

260 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι η εξέταση του αν αμοιβή όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση αντιστοιχεί σε βασισμένο στην αγορά αποτέλεσμα προϋποθέτει, κατά τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, ότι θα ληφθεί υπόψη η αξία των άυλων στοιχείων ενεργητικού και όχι τα έξοδα ανάπτυξης και βελτίωσής τους. Συγκεκριμένα, από το σημείο 6.27

των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών προκύπτει ότι, καίτοι τα έξοδα ανάπτυξης των άυλων στοιχείων ενεργητικού μπορούν να ληφθούν υπόψη προκειμένου να προσδιοριστεί αν υπάρχει δυνατότητα σύγκρισης ή ποια είναι η συγκριτική αξία της συνεισφοράς των διάφορων μερών σε μια συναλλαγή, δεν υφίσταται οπωσδήποτε σχέση μεταξύ των προαναφερθέντων εξόδων και της αξίας των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Ειδικότερα, το ποια είναι στην πράξη η εύλογη αξία ενός άυλου στοιχείου ενεργητικού συχνά δεν μπορεί να μετρηθεί σε συνάρτηση με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την ανάπτυξη και τη διατήρησή του. Όπως καθίσταται σαφές από το σημείο 6.2 των ως άνω κατευθυντήριων γραμμών, τα «άυλα στοιχεία ενεργητικού» μπορεί να έχουν σημαντική αξία ακόμη και αν δεν έχουν λογιστική αξία στον ισολογισμό της εταιρίας. Τέλος, όπως προκύπτει από τα σημεία 1.22 και 6.27, αντιστοίχως, των ίδιων κατευθυντήριων γραμμών, πρόκειται εν προκειμένω για τη λεγόμενη «εμπορική αξία» ή «αγοραία αξία». Υπογραμμίζεται, εξάλλου, ότι η αξία αυτή μπορεί να υφίσταται διακυμάνσεις με την πάροδο του χρόνου.

261 Εν προκειμένω, τίθεται το ερώτημα αν η πρώτη συνιστώσα της αμοιβής της LuxSCS, όπως υπολογίστηκε από την Επιτροπή στην προσβαλλόμενη απόφαση, ήτοι, πρώτον, το τέλος εισόδου χωρίς περιθώριο κέρδους και, δεύτερον, οι πληρωμές βάσει της ΣΕΚ επίσης χωρίς περιθώριο κέρδους, αντικατοπτρίζει όντως την αξία των άυλων στοιχείων ενεργητικού που παραχωρήθηκαν στη LuxOpCo με άδεια εκμετάλλευσης.

262 Κατά πρώτον, μπορεί, βεβαίως, να θεωρηθεί ότι το τέλος εισόδου το οποίο κατέβαλε η LuxSCS στις αμερικανικές οντότητες ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση της κυριότητας μέρους των προϋφιστάμενων άυλων στοιχείων ενεργητικού και άδειας εκμετάλλευσης επί των λοιπών προϋφιστάμενων άυλων στοιχείων ενεργητικού (βλ. σκέψη 4 ανωτέρω) αντικατοπτρίζει όντως την αξία των άυλων στοιχείων ενεργητικού κατά τον χρόνο της σύναψης της σύμβασης εισόδου, ήτοι το 2005.

263 Συγκεκριμένα, καίτοι το ύψος του τέλους εισόδου δεν συνιστά τιμή που αποτέλεσε αντικείμενο ελεύθερης διαπραγμάτευσης στην αγορά, πρόκειται, όπως επισημαίνει η Amazon στο σημείο 73 του δικογράφου της προσφυγής στην υπόθεση T-318/18, για την τιμή η οποία καταβλήθηκε ως αντάλλαγμα για την απόκτηση των προϋφιστάμενων άυλων στοιχείων ενεργητικού το 2005. Η εν λόγω πληρωμή, εν αντιθέσει προς τα έξοδα ανάπτυξης, μπορεί να αντικατοπτρίζει την αξία των άυλων στοιχείων ενεργητικού που αποτέλεσαν αντικείμενο της μεταβίβασης κυριότητας, ήτοι των άυλων στοιχείων ενεργητικού τα οποία προϋπήρχαν το 2005.

264 Εντούτοις, υπογραμμίζεται ότι, όπως ισχυρίστηκε ιδίως το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, χωρίς να αντικρουστεί επ' αυτού από την Επιτροπή, κατά τη σχετική περίοδο, η αξία των άυλων στοιχείων ενεργητικού αυξήθηκε σημαντικά χάρη στη συνεχή καινοτομία της τεχνολογίας που ανέπτυξαν, μεταξύ άλλων, οι αμερικανικές οντότητες της Amazon US καθώς και χάρη στη διάδοση της φήμης του σήματος Amazon και, επομένως, των άυλων στοιχείων ενεργητικού στον τομέα του μάρκετινγκ στην Ευρώπη και ανά τον κόσμο. Η απλή πρόσθεση, από την Επιτροπή, των εξόδων ανάπτυξης χωρίς περιθώριο κέρδους (πληρωμές βάσει της ΣΕΚ) στο τίμημα που καταβλήθηκε για την απόκτηση των προϋφιστάμενων άυλων στοιχείων ενεργητικού (τέλος εισόδου), στην αιτιολογική σκέψη 555 της προσβαλλομένης αποφάσεως, δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι, εν προκειμένω, η αξία των προϋφιστάμενων άυλων στοιχείων ενεργητικού αυξήθηκε κατά τη σχετική περίοδο, στο μέτρο που αυτά όχι μόνον αναπτύχθηκαν και βελτιώθηκαν σταδιακά από τις αμερικανικές οντότητες, αλλά και, εν μέρει, αντικαταστάθηκαν. Επομένως, η απλή μετακύλιση της πληρωμής βάσει της σύμβασης εισόδου για την οποία κάνει λόγο η

Επιτροπή, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι αντιστοιχούσε στην αρχική αξία των άυλων στοιχείων ενεργητικού το 2005, δεν αντικατοπτρίζει την αγοραία αξία τους καθ' όλη τη διάρκεια της σχετικής περιόδου.

265 Επιπλέον, η Επιτροπή εσφαλμένως έκρινε ότι οι πληρωμές που πραγματοποίησε η LuxSCS βάσει της σύμβασης εισόδου μπορούσαν να μετακυλιστούν στη LuxOpCo χωρίς την εφαρμογή περιθωρίου κέρδους. Η έλλειψη περιθωρίου κέρδους δεν αντικατοπτρίζει τους όρους που θα είχαν δεχτεί ανεξάρτητα μέρη στο πλαίσιο ελεύθερης συναλλαγής στην αγορά και, επομένως, συνιστά σφάλμα στον υπολογισμό της αμοιβής της LuxSCS. Τούτο διότι μπορεί εύλογα να θεωρηθεί, όπως άλλωστε προκύπτει ειδικά από το σημείο 6.14 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995, ότι τα ανεξάρτητα μέρη που δραστηριοποιούνται στην αγορά επιδιώκουν να αποκομίσουν οφέλη από τη διάθεση των στοιχείων ενεργητικού τους. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή περιθωρίου κέρδους στο πλαίσιο του υπολογισμού αμοιβής όπως η επίμαχη είναι συνήθης κατάσταση στην αγορά. Όπως, όμως, υποστηρίζει η Amazon στο σημείο 98 του δικογράφου της προσφυγής στην υπόθεση T-318/18, εάν η Επιτροπή είχε εξετάσει τις εναλλακτικές δυνατότητες τις οποίες είχε στη διάθεσή της η LuxSCS, όπως συνιστάται στο ως άνω σημείο 6.14, θα είχε διαπιστώσει ότι υπήρχαν πλείονες φορείς που ασκούσαν τη δραστηριότητα διαδικτυακού εμπορίου στην Ευρώπη και, επομένως, η LuxSCS θα μπορούσε να αξιοποιήσει τα άυλα στοιχεία ενεργητικού πέραν των εξόδων ανάπτυξής τους.

266 Εν συνεχεία, κατά δεύτερον, όσον αφορά τις πληρωμές βάσει της ΣΕΚ, επισημαίνεται ότι, όπως προεκτέθηκε, από το σημείο 6.27 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995 προκύπτει ότι, καίτοι τα έξοδα ανάπτυξης των άυλων στοιχείων ενεργητικού μπορούν να ληφθούν υπόψη προκειμένου να προσδιοριστεί αν υπάρχει δυνατότητα σύγκρισης ή ποια είναι η συγκριτική αξία της συνεισφοράς των διάφορων μερών σε συναλλαγή, δεν υφίσταται οπωσδήποτε σχέση μεταξύ των εξόδων ανάπτυξης και της αξίας άυλων στοιχείων ενεργητικού. Η απλή μετακύλιση της πληρωμής βάσει της ΣΕΚ, για την οποία κάνει λόγο η Επιτροπή, αντιστοιχεί απλώς και μόνον στην επιστροφή των εξόδων που πρέπει να πραγματοποιήσει η LuxSCS για την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού και δεν αντικατοπτρίζει την αξία των βελτιωμένων άυλων στοιχείων ενεργητικού. Η επιστροφή και μόνον των εξόδων ανάπτυξης, χωρίς εφαρμογή κανενός περιθωρίου κέρδους, συνιστά προσέγγιση η οποία δεν ανταποκρίνεται σε βασισμένο στην αγορά αποτέλεσμα.

267 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι σκοπός της ελεγχόμενης συναλλαγής που αποτέλεσε αντικείμενο της εξέτασης της Επιτροπής είναι η άδεια εκμετάλλευσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού που παραχωρήθηκαν στη LuxOpCo από τη LuxSCS, η οποία ήταν συμβαλλόμενο μέρος στη ΣΕΚ. Δεν αμφισβητείται ότι η ATI και η A 9 ασκούσαν καθήκοντα ανάπτυξης μέρους των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Εντούτοις, το επιχείρημα της Επιτροπής ότι η ATI και η A 9 «αμείβονταν» για τα εν λόγω καθήκοντα από τις πληρωμές βάσει της ΣΕΚ υποδηλώνει εσφαλμένη κατανόηση της ΣΕΚ από την Επιτροπή. Από το σημείο 4.3 της ΣΕΚ προκύπτει ότι οι πληρωμές τις οποίες πραγματοποίησε η LuxSCS βάσει της ΣΕΚ υπολογίστηκαν μόνον ως ποσοστά των εξόδων ανάπτυξης στα οποία υποβλήθηκαν τα συμβαλλόμενα μέρη στη ΣΕΚ. Είναι αληθές ότι η συμμετοχή της LuxSCS στα έξοδα ανάπτυξης είναι αναλογική προς τα κέρδη τα οποία πραγματοποίησαν οι οντότητες που κατέχει η LuxSCS, και επομένως η LuxOpCo, σε σχέση με τα κέρδη τα οποία πραγματοποίησαν η ATI και η A 9. Τούτου λεχθέντος, οι πληρωμές βάσει της ΣΕΚ αντιστοιχούν, επομένως, σε κλάσμα των εξόδων ανάπτυξης των άυλων στοιχείων ενεργητικού που αναπτύχθηκαν στο πλαίσιο της ΣΕΚ και τέθηκαν στη διάθεση της LuxOpCo βάσει της συμφωνίας παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης και, συνεπώς, δεν αντικατοπτρίζουν την αξία αγοράς τους. Αυτή την αξία θα έπρεπε να αντικατοπτρίζει, όμως, μια αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού βάσει της συμφωνίας παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης.

268 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το γεγονός ότι η LuxSCS δεν άσκησε άμεσα, η ίδια, τα καθήκοντα ανάπτυξης δεν αναιρεί τη διαπίστωση ότι το ποσό των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που κατέβαλλε η LuxOpCO πρέπει να αντικατοπτρίζει την αξία των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

269 Ως εκ τούτου, κακώς η Επιτροπή ισχυρίστηκε ότι η αμοιβή της LuxSCS μπορούσε να υπολογιστεί βάσει απλής μετακύλισης των εξόδων ανάπτυξης των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

270 Το συμπέρασμα το οποίο διατυπώνεται στη σκέψη 269 ανωτέρω δεν αναιρείται από τα λοιπά επιχειρήματα της Επιτροπής.

271 Πρώτον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η LuxSCS είναι απλώς ενδιάμεσος φορέας και ότι μετακύλησε μόνον τα έξοδα εισόδου και ΣΕΚ στη LuxOpCo και μεταβίβασε, εν συνεχεία, μέρος των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που εισέπραξε από τη LuxOpCo στο πλαίσιο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης στις A9 και ATI, μέχρι του ποσού των εξόδων αυτών. Η διαφορά μεταξύ των ποσών που εισπράχθηκαν βάσει των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης και των πληρωμών που πραγματοποιήθηκαν βάσει της ΣΕΚ αποδόθηκε στη LuxSCS, και ενδεχομένως μετακυλίστηκε εν συνεχεία από τους εταίρους της, χωρίς η LuxSCS να έχει ασκήσει οποιοδήποτε καθήκον το οποίο θα δικαιολογούσε να της αποδοθούν τα εν λόγω ποσά.

272 Εντούτοις, ακόμη και αν έπρεπε να θεωρηθεί ότι η LuxSCS ήταν απλώς ενδιάμεσος φορέας, ήτοι ότι βρισκόταν μεταξύ της LuxOpCo και των αμερικανικών οντοτήτων ATI και A 9, χωρίς να έχει ασκήσει καθήκοντα ανάπτυξης, το ποσό των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης το οποίο θα έπρεπε να καταβάλει η LuxOpCo, και επομένως η αμοιβή της LuxSCS, έπρεπε να αντικατοπτρίζει την αγοραία αξία των άυλων στοιχείων ενεργητικού που διατέθηκαν δυνάμει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης. Η απλή μετακύλιση της πληρωμής βάσει της ΣΕΚ, για την οποία κάνει λόγο η Επιτροπή, αντιστοιχεί όμως απλώς και μόνον στην επιστροφή των εξόδων που έπρεπε να πραγματοποιήσει η LuxSCS για την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού και δεν αντικατοπτρίζει την αγοραία αξία τους.

273 Εάν, με τα προαναφερθέντα στη σκέψη 271 επιχειρήματα, η Επιτροπή επιδιώκει να υποστηρίξει ότι η φορολογητέα βάση της LuxOpCo μειώθηκε λόγω της μεσολάβησης της LuxSCS μεταξύ της LuxOpCo και των αμερικανικών οντοτήτων ATI και A 9, και της σύναψης της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης με τη LuxSCS –αντί της σύναψης σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης απευθείας με τις ίδιες τις ως άνω οντότητες–, επισημαίνεται ότι, στην προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή δεν στηρίχθηκε σε μια τέτοια συλλογιστική για να αποδείξει την ύπαρξη του πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo.

274 Επιπλέον, δεν έχει αποδειχθεί ότι, εάν η σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης είχε συναφθεί από τη LuxOpCo απευθείας με τις αμερικανικές οντότητες, χωρίς τη μεσολάβηση της LuxSCS, το ποσό των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης το οποίο θα καταβαλλόταν τυχόν στις οντότητες αυτές θα ήταν διαφορετικό από το ποσό των οφειλόμενων στη LuxSCS δικαιωμάτων εκμετάλλευσης.

275 Δεύτερον, το συμπέρασμα το οποίο διατυπώθηκε στη σκέψη 269 ανωτέρω δεν αναιρείται από το επιχείρημα που προέβαλε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η ΣΕΚ μπορούσε να είχε συναφθεί απευθείας με τη LuxOpCo.

276 Ως προς το ζήτημα αυτό, επισημαίνεται ότι η συλλογιστική κατά την οποία, εάν δεν υπήρχε η LuxSCS, θα είχε συναφθεί συμφωνία επιμερισμού του κόστους με τη LuxOpCo, είναι αμιγώς θεωρητική και, ως εκ τούτου, συνιστά εικασία.

277 Επιπλέον, στην προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή δεν στήριξε τη συλλογιστική της στο γεγονός ότι η LuxOpCo μπορούσε ή έπρεπε να είναι άμεσα συμβαλλόμενο μέρος στη ΣΕΚ. Πράγματι, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή δεν έθεσε υπό αμφισβήτηση, σε κανένα σημείο της προσβαλλομένης αποφάσεως, την ύπαρξη της LuxSCS, αυτής καθεαυτήν, ούτε το κύρος, από την άποψη του λουξεμβουργιανού δικαίου, της ρύθμισης που προέκυψε από τη σύναψη της ΣΕΚ και της συμφωνίας παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης για τον λόγο ότι, μέσω της ρύθμισης αυτής, κατέστη δυνατή η μείωση της φορολογικής οφειλής της LuxOpCo. Η Επιτροπή περιορίστηκε απλώς να αμφισβητήσει το ποσό των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που οφείλονταν από τη LuxOpCo στη LuxSCS,

278 Τρίτον, το συμπέρασμα που διατυπώθηκε στη σκέψη 269 ανωτέρω δεν αναιρείται από το επιχείρημα το οποίο προέβαλε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η LuxSCS συστάθηκε για αμιγώς φορολογικούς λόγους.

279 Το γεγονός και μόνον ότι οντότητα που ανήκει σε όμιλο εταιριών συστάθηκε μόνο για σκοπούς φορολογικού σχεδιασμού και ότι εισπράττει δικαιώματα εκμετάλλευσης για άυλα στοιχεία ενεργητικού τα οποία αναπτύχθηκαν εντός του ίδιου ομίλου εταιριών δεν αρκεί, αυτό καθεαυτό, για να γίνει δεκτό ότι υφίσταται φορολογικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ για τον οφειλέτη των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης και, επομένως, δεν αποδεικνύει κατ' ανάγκην την ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης υπέρ του οφειλέτη των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης.

280 Εν προκειμένω, είναι αληθές ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση της LuxSCS στο Λουξεμβούργο (η LuxSCS ήταν «φορολογικά διάφανη» στο Λουξεμβούργο) και στις Ηνωμένες Πολιτείες (η LuxSCS ήταν «φορολογικά μη διάφανη» στις Ηνωμένες Πολιτείες) οφείλεται σε «υβριδική ασυμμετρία», ήτοι σε διαφορά στις φορολογικές νομοθεσίες του Λουξεμβούργου και των Ηνωμένων Πολιτειών όσον αφορά τον προσδιορισμό του φορολογουμένου.

281 Εντούτοις, όπως επισήμανε η ίδια η Επιτροπή στην υποσημείωση 16 στην οποία παραπέμπει το σημείο 13 του υπομνήματος αντικρούσεως στην υπόθεση T-816/17, οι συνέπειες της ως άνω ασυμμετρίας (η μη φορολόγηση των κερδών) δεν αποτελούν αντικείμενο της προσβαλλομένης αποφάσεως. Κατά συνέπεια, το κρίσιμο ζήτημα στο πλαίσιο της υπό κρίση προσφυγής δεν είναι αν ο λόγος ύπαρξης της LuxSCS είναι αμιγώς φορολογικός, ούτε, άλλωστε, αν τα έσοδα τα οποία πραγματοποιήθηκαν χάρη σε αυτή φορολογήθηκαν όντως στις Ηνωμένες Πολιτείες στο πρόσωπο των εταίρων της, αλλά αν η LuxOpCo κατέβαλε δικαιώματα εκμετάλλευσης των οποίων το ύψος υπερτιμήθηκε και αν, εκ του λόγου τούτου, η αμοιβή της LuxOpCo και επομένως η φορολογητέα βάση της μειώθηκαν με τεχνητό τρόπο.

282 Τέταρτον, το συμπέρασμα που διατυπώθηκε στη σκέψη 269 ανωτέρω δεν αναιρείται από τον ισχυρισμό τον οποίο προέβαλε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η LuxSCS ήταν «εικονική» εταιρία, ακόμη και αν υποτεθεί ότι ο ισχυρισμός αυτός ευσταθεί.

283 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι η LuxSCS είχε σαφώς νομική υπόσταση, στοιχείο το οποίο δεν αμφισβητεί η Επιτροπή. Η LuxSCS ήταν εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο και εγγεγραμμένη στο εμπορικό μητρώο του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου ως λουξεμβουργιανή εταιρία.

284 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το συμπέρασμα που περιέχεται στην αιτιολογική σκέψη 555 της προσβαλλομένης αποφάσεως, σύμφωνα με την οποία η πρώτη συνιστώσα της «αμοιβής της LuxSCS» έπρεπε να συνίσταται σε «ανατιμολόγηση των μετακυλιόμενων εξόδων που πραγματοποίησε σε σχέση με τη σύμβαση εισόδου και τη ΣΕΚ (ήτοι, των εξόδων εισόδου και ΣΕΚ)» ενέχει σφάλμα, καθότι μια τέτοια αμοιβή δεν αντιστοιχεί σε βασισμένο στην αγορά αποτέλεσμα. Το εν λόγω σφάλμα κατά την εφαρμογή της TNMM αρκεί επίσης για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η κύρια διαπίστωση της Επιτροπής όσον αφορά το πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Εντούτοις, η εξέταση των επιχειρημάτων των διαδίκων πρέπει να συνεχιστεί ως ακολούθως.

– *Επί της δεύτερης συνιστώσας της αμοιβής της LuxSCS (έξοδα διατήρησης)*

285 Όσον αφορά τη δεύτερη συνιστώσα της αμοιβής της LuxSCS (βλ. σκέψη 254 ανωτέρω), το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου θεωρεί ότι είναι εσφαλμένη η εκτίμηση που περιέχεται στην αιτιολογική σκέψη 555 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ήτοι η άποψη ότι «η LuxSCS πρέπει να αμειφθεί με περιθώριο κέρδους επί βάσης κόστους η οποία συνίσταται μόνο στα έξοδα που πραγματοποίησε για εξωτερικές υπηρεσίες τις οποίες απέκτησε για τη διατήρηση της νόμιμης κυριότητας επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού». Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ειδικότερα ότι κακώς η Επιτροπή καθορίζει το περιθώριο κέρδους «πλήρους ανταγωνισμού» σε 5 % των εξωτερικών εξόδων βάσει της έκθεσης του JTPF. Ειδικότερα, κατά το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, το περιθώριο κέρδους του 5 %, το οποίο θεωρείται ως το περιθώριο κέρδους «πλήρους ανταγωνισμού», είναι αυθαίρετο, όπως και η συνοπτική ανάλυση στην οποία αυτό βασίζεται. Η δε έκθεση του JTPF βασίζεται σε ανάλυση των πρακτικών που έχουν παρατηρηθεί από τις φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών και όχι σε ανάλυση της λουξεμβουργιανής πρακτικής σε σχέση με το άρθρο 164, παράγραφος 3, του LIR. Ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι δεν έχει καμία ισχύ κατά το λουξεμβουργιανό δίκαιο και ότι εκδόθηκε μετά την επίμαχη φορολογική απόφαση και, επομένως, δεν ήταν διαθέσιμη κατά τον χρόνο έκδοσής της, η έκθεση του JTPF έκανε λόγο για περιθώρια κέρδους τα οποία είχαν παρατηρηθεί στο πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών και, επομένως, δεν μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως βάση για τον καθορισμό περιθωρίου κέρδους πλήρους ανταγωνισμού, ήτοι του περιθωρίου κέρδους που αντιστοιχεί σε συνθήκες υφιστάμενες στην ελεύθερη αγορά.

286 Η Επιτροπή διαφωνεί με την παραπάνω επιχειρηματολογία.

287 Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι το δεύτερο σκέλος της αμοιβής που όφειλε η LuxOpCo στη LuxSCS αντιπροσωπεύει ελάχιστο μέρος αυτής και, επομένως, δεν έχει πραγματικά αντίκτυπο στην «αμοιβή» της LuxSCS την οποία υπολόγισε η Επιτροπή. Κατ' αυτήν, δεν ήταν αναγκαία εν προκειμένω η διενέργεια πραγματικής ανάλυσης ενδοομιλικής τιμολόγησης, ούτε ο καθορισμός του ακριβούς ποσού της αμοιβής της LuxOpCo. Αντιθέτως, η έκθεση του JTPF θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως «ασφαλής λιμένας» και θα καθιστούσε δυνατό τον καθορισμό του ποσού των ενδοομιλικών συναλλαγών χαμηλής αξίας, για τις οποίες είναι υπερβολικά δαπανηρή και επαχθής η διενέργεια πραγματικής ανάλυσης ενδοομιλικής τιμολόγησης. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου είναι μέλος του κοινού φόρουμ της ΕΕ σχετικά με τις τιμές μεταβίβασης και η έκθεση του JTPF στηρίζεται, μεταξύ άλλων, και στην πρακτική του Λουξεμβούργου. Παρότι τα περιθώρια κέρδους που διαπιστώνονται στην έκθεση του JTPF έχουν παρατηρηθεί σε σχέση με ενδοομιλικές συναλλαγές, πρόκειται, κατά την Επιτροπή, για τα γενικώς αποδεκτά από τις φορολογικές διοικήσεις περιθώρια κέρδους, υπό την έννοια ότι αντικατοπτρίζουν την αποδοτικότητα επιχειρήσεων υπό συνθήκες αγοράς. Τέλος, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, καίτοι χρονολογείται από το 2010, η έκθεση του JTPF στηρίζεται σε δεδομένα που αφορούν το

διάστημα από το 1999 έως το 2007, και προσθέτει ότι τα εν λόγω δεδομένα μπορούν να χρησιμοποιηθούν, στο μέτρο που η επίμαχη φορολογική απόφαση εφαρμόστηκε από το 2006 και έπειτα.

288 Προκαταρκτικώς, όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 254, η δεύτερη συνιστώσα της «αμοιβής» της LuxSCS, την οποία υπολόγισε η Επιτροπή, αντιστοιχεί σε έξοδα που θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως «έξοδα διατήρησης», προσαυξημένα κατά 5 %. Η Επιτροπή έλαβε υπόψη την απόδοση ποσοστού 5 % βάσει της έκθεσης του JTPF, επειδή πρόκειται για τον συντελεστή απόδοσης που παρατηρείται συνηθέστερα στην ενδοομιλική μεταβίβαση, όσον αφορά τις παροχές ενδοομιλικών υπηρεσιών χαμηλής προστιθέμενης αξίας.

289 Όπως υποστηρίζουν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon, η προσέγγιση που εφάρμοσε η Επιτροπή είναι προβληματική από πλείονες απόψεις.

290 Κατ' αρχάς, η ίδια η Επιτροπή αναγνώρισε στην αιτιολογική σκέψη 557 της προσβαλλομένης αποφάσεως ότι δεν υπήρχαν συγκρίσιμες εταιρίες για την αξιολόγηση της αμοιβής της LuxSCS ως προς τα καθήκοντά της τα οποία συνίσταντο στη διατήρηση της κυριότητάς της επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

291 Εντούτοις, κατά το σημείο 3.26 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995, σε περίπτωση εφαρμογής της TNMM, το «καθαρό περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο της ελεγχόμενης συναλλαγής […] θα πρέπει θεωρητικά να καθορίζεται διά παραπομπής στο καθαρό περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο ίδιος φορολογούμενος στο πλαίσιο συγκρίσιμων συναλλαγών στην ελεύθερη αγορά». Η έλλειψη συγκρίσιμης εταιρίας θα έπρεπε να είχε οδηγήσει την Επιτροπή να μην εφαρμόσει την TNMM στην περίπτωση της LuxSCS.

292 Είναι αληθές ότι η προσέγγιση την οποία ακολούθησε η Επιτροπή, χρησιμοποιώντας την έκθεση του JTPF, αντί να διενεργήσει δική της έρευνα συγκρισιμότητας καθώς και δική της ανάλυση των συγκρίσιμων καθαρών περιθωρίων κέρδους που υφίσταντο στην αγορά, δεν είναι ασύμβατη προς τους κανόνες εφαρμογής της TNMM, όπως απορρέουν από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995. Τούτο διότι, αφενός, όπως προκύπτει μεταξύ άλλων από τα σημεία 3.29 και 3.30 των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών, είναι γνωστό ότι είναι δύσκολο να βρεθούν αρκούντως ακριβείς πληροφορίες όσον αφορά τα καθαρά περιθώρια κέρδους που υπάρχουν στην ελεύθερη αγορά και τις παραμέτρους που χρησιμοποιούνται συχνά στην ελεύθερη αγορά ως δείκτες κέρδους. Αφετέρου, η μορφή και η φύση των πηγών πληροφόρησης που χρησιμοποιούνται προς τον σκοπό αυτό δεν έχουν, αυτές καθεαυτές, καμία σημασία. Εάν υπάρχει δημοσίευση η οποία αφορά τους δείκτες κέρδους ή τα καθαρά περιθώρια κέρδους που παρατηρούνται σε συγκεκριμένο τομέα οικονομικής δραστηριότητας, τότε η δημοσίευση αυτή μπορεί, κατ' αρχήν, να χρησιμοποιηθεί, χωρίς εντούτοις να πρόκειται κατ' ανάγκην εν προκειμένω για «ασφαλή λιμένα», υπό την έννοια του όρου που χρησιμοποίησε η Επιτροπή στο πλαίσιο της επιχειρηματολογίας της που προεκτέθηκε στη σκέψη 287.

293 Ωστόσο, η χρήση μιας τέτοιας έκθεσης μπορεί να γίνει δεκτή μόνον εάν τα δεδομένα που περιέχει είναι κρίσιμα και αξιόπιστα. Ειδικότερα, η ελάχιστη προϋπόθεση για τη χρήση μιας τέτοιας έκθεσης είναι να περιέχει δεδομένα τα οποία αφορούν συναλλαγές συγκρίσιμες με την ελεγχόμενη συναλλαγή, καθώς και καθήκοντα συγκρίσιμα με εκείνα της εξεταζόμενης οντότητας, ώστε η σύγκριση να είναι όντως αξιόπιστη.

294 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το περιθώριο κέρδους το οποίο έλαβε υπόψη η Επιτροπή βάσει της έκθεσης του JTPF αντιστοιχεί στα περιθώριο κέρδους που παρατηρείται συνήθως, κατά τους συντάκτες της έκθεσης, για ορισμένες «ενδοομιλικές υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας». Η LuxSCS δεν παρείχε, όμως, τέτοιες υπηρεσίες. Συγκεκριμένα, τα καθήκοντα που σχετίζονται με τη διατήρηση της κυριότητάς της επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού δεν μπορούν να εξομοιωθούν με ενδοομιλική παροχή υπηρεσιών «χαμηλής προστιθέμενης αξίας». Ως εκ τούτου, παρότι, κατ' αρχήν, η χρήση της έκθεσης του JTPF δεν συνεπάγεται μεθοδολογικής φύσης δυσχέρειες, εντούτοις, οι πληροφορίες τις οποίες περιείχε η εν λόγω έκθεση ουδόλως σχετίζονταν με τα καθήκοντα της LuxSCS στο πλαίσιο της επίμαχης στην υπό κρίση υπόθεση ελεγχόμενης συναλλαγής, ήτοι της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης.

295 Λαμβανομένων υπόψη των παρατηρήσεων που προεκτέθηκαν στις σκέψεις 257 έως 292, πρέπει να γίνουν δεκτά τα επιχειρήματα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon με τα οποία υποστηρίζεται ότι η Επιτροπή υπέπεσε σε σφάλματα κατά τη λειτουργική ανάλυση της LuxSCS, όπερ είχε αντίκτυπο στο συμπέρασμά της σχετικά με την επιλογή της LuxSCS ως εξεταστέας εταιρίας στο πλαίσιο της εφαρμογής της TNMM. Η Επιτροπή υπέπεσε επίσης σε σφάλμα κατά τον καθορισμό του κατάλληλου καθαρού περιθωρίου κέρδους το οποίο έπρεπε να εφαρμοστεί στην ελεγχόμενη εν προκειμένω συναλλαγή.

3) Συμπέρασμα επί της κύριας διαπίστωσης

296 Λαμβανομένων υπόψη των ως άνω παρατηρήσεων, πρέπει να γίνει δεκτή η επιχειρηματολογία με την οποία το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon βάλλουν κατά της κύριας διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος. Αφενός, η Επιτροπή εσφαλμένως έκρινε ότι η LuxSCS έπρεπε να ληφθεί υπόψη ως εξεταστέα εταιρία. Αφετέρου, ο υπολογισμός της «αμοιβής της LuxSCS» από την Επιτροπή, βάσει της παραδοχής ότι η LuxSCS έπρεπε να είναι η εξεταστέα εταιρία, ενέχει πλείονα σφάλματα και δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αρκούντως αξιόπιστη ούτε μπορεί να οδηγήσει σε αποτέλεσμα πλήρους ανταγωνισμού. Στο μέτρο που η μέθοδος υπολογισμού την οποία προέκρινε η Επιτροπή πρέπει να τεθεί εκποδών, δεν μπορεί ούτε να στηρίξει τη διαπίστωση της Επιτροπής ότι η αμοιβή που κατέβαλε η LuxOpCo στη LuxSCS έπρεπε να ήταν χαμηλότερη από εκείνη που εισπράχθηκε, κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως, κατά τη σχετική περίοδο. Επομένως, τα στοιχεία που συγκροτούν την κύρια διαπίστωση σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος δεν αποδεικνύουν ότι η φορολογική επιβάρυνση της LuxOpCo μειώθηκε τεχνητώς λόγω υπερτίμησης της αμοιβής.

297 Ως εκ τούτου, η πρώτη και η δεύτερη αιτίαση του δεύτερου σκέλους και το τρίτο σκέλος του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17 καθώς και ο δεύτερος και ο τέταρτος λόγος ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, με τους οποίους υποστηρίχθηκε ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη πλεονεκτήματος στο πλαίσιο της κύριας διαπίστωσής της, πρέπει να γίνουν δεκτοί, χωρίς να χρειάζεται να εξεταστούν οι λοιποί λόγοι και τα επιχειρήματα που προβλήθηκαν προς αμφισβήτηση της κύριας διαπίστωσης.

3. Επί των λόγων και των επιχειρημάτων που στρέφονται κατά της επικουρικής συλλογιστικής όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος

298 Στο πλαίσιο της τρίτης αιτιάσεως του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17 και του πέμπτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν την επικουρική συλλογιστική της Επιτροπής όσον αφορά την ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo.

299 Για τη λεπτομερή εξέταση των ως άνω λόγων ακυρώσεως, υπενθυμίζεται ότι, όπως προεκτέθηκε στις σκέψεις 65 έως 68, στο πλαίσιο της επικουρικής συλλογιστικής της σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή προέβη σε τρεις διαπιστώσεις, για να καταλήξει ότι η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση βασίζεται σε τρεις εσφαλμένες μεθοδολογικές επιλογές.

300 Κατ' αρχάς, με την πρώτη επικουρική διαπίστωση (αιτιολογικές σκέψεις 565 έως 569 της προσβαλλομένης αποφάσεως), η Επιτροπή εντόπισε σφάλμα στην επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι οι διάδικοι συμφωνούν ότι η μέθοδος που εφαρμόστηκε στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση αντιστοιχούσε, στην πραγματικότητα, στην TNMM. Εντούτοις, εν αντιθέσει προς τα όσα προκύπτουν από την ίδια έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, οι συντάκτες της εν λόγω έκθεσης δεν επέλεξαν ούτε εφάρμοσαν πραγματικά τη μέθοδο επιμερισμού του κέρδους. Η Amazon επιβεβαίωσε, με τις απαντήσεις της στις γραπτές ερωτήσεις, ότι η μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση συνίστατο, αρχικώς, στον υπολογισμό της αμοιβής της LuxOpCo κατ' εφαρμογήν της TNMM και, εν συνεχεία, στην απόδοση του συνολικού υπολειμματικού κέρδους στη LuxSCS ως αμοιβής για τα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Εξάλλου, η Επιτροπή ανέφερε, στην αιτιολογική σκέψη 540 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι συντάκτες της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση χρησιμοποίησαν, στην πραγματικότητα, την TNMM και όχι τη μέθοδο επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης του υπολειμματικού κέρδους.

301 Προς στήριξη της πρώτης επικουρικής διαπίστωσης, η Επιτροπή εξήγησε ότι, αν υποτεθεί ότι η LuxSCS άσκησε όντως μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα, κάτι το οποίο η ίδια δεν δέχεται, οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου δεν ήταν δυνατόν να αγνοούν ότι η LuxOpCo ασκούσε επίσης μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα σε σχέση με τη διανοητική ιδιοκτησία και με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες του ομίλου Amazon στην Ευρώπη, και όχι καθήκοντα τρέχουσας διαχείρισης. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή έκρινε ότι η μέθοδος καθορισμού η οποία χρησιμοποιήθηκε στην επίμαχη φορολογική απόφαση δεν μπορούσε να οδηγήσει σε αξιόπιστο αποτέλεσμα και ότι η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους με ανάλυση των συνεισφορών ήταν καταλληλότερη. Κατά την Επιτροπή, όμως, εάν είχε χρησιμοποιηθεί η ως άνω μέθοδος, η αμοιβή και, επομένως, το φορολογητέο εισόδημα της LuxOpCo θα ήταν υψηλότερα.

302 Εν συνεχεία, στο πλαίσιο της δεύτερης επικουρικής διαπίστωσης (αιτιολογικές σκέψεις 570 έως 574 της προσβαλλομένης αποφάσεως), η Επιτροπή έκρινε ότι η επιλογή του δείκτη κέρδους που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση ήταν εσφαλμένη. Ειδικότερα, κατά την Επιτροπή, ακόμη και αν θεωρηθεί ορθή η λειτουργική ανάλυση που περιέχεται στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, η επίμαχη φορολογική απόφαση, αποδεχόμενη περιθώριο κέρδους επί των λειτουργικών εξόδων και όχι επί των συνολικών εξόδων, είχε μειώσει εσφαλμένως το φορολογητέο εισόδημα της LuxOpCo, παρέχοντάς της, κατ' αυτόν τον τρόπο, οικονομικό πλεονέκτημα.

303 Τέλος, στο πλαίσιο της τρίτης επικουρικής διαπίστωσης (αιτιολογικές σκέψεις 574 έως 578 της προσβαλλομένης αποφάσεως), η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, εν πάση περιπτώσει, η συμπερίληψη ανώτατου ορίου στη μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης με σκοπό τον καθορισμό της φορολογητέας βάσης της LuxOpCo, όπως εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση, ήταν εσφαλμένη και αδικαιολόγητη από οικονομικής απόψεως. Κατά την Επιτροπή, στον βαθμό που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος της LuxOpCo, για τα φορολογικά έτη 2006, 2007, 2011, 2012 και 2013, η συμπερίληψη του ανώτατου ορίου είχε παράσχει οικονομικό πλεονέκτημα στην εν λόγω εταιρία.

304 Επισημαίνεται ότι καθεμιά από τις επικουρικές διαπιστώσεις που περιέχονται στους τίτλους 9.2.2.1 έως 9.2.2.3 της προσβαλλομένης αποφάσεως είναι ανεξάρτητη από τις άλλες. Επομένως, καθεμιά εξ αυτών μπορεί να αποδεικνύει την ύπαρξη πλεονεκτήματος. Η Επιτροπή επιβεβαίωσε, τόσο με τις απαντήσεις της στις γραπτές ερωτήσεις όσο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι καθεμιά από τις επικουρικές διαπιστώσεις επιβεβαιώνει με ανεξάρτητο και αυτοτελή τρόπο τη διαπίστωση σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος.

α) Προκαταρκτικές παρατηρήσεις επί των τριών επικουρικών διαπιστώσεων

305 Στην αιτιολογική σκέψη 564 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η εκτίμηση στην οποία προέβη στο πλαίσιο της ενότητας 9.2.2, σε σχέση με τις επικουρικές διαπιστώσεις ως προς την ύπαρξη πλεονεκτήματος, δεν είχε ως σκοπό να καθοριστεί «ακριβής» αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού για τη LuxOpCo, αλλά να αποδειχθεί ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση παρείχε οικονομικό πλεονέκτημα στη LuxOpCo εγκρίνοντας εσφαλμένες μεθοδολογικές επιλογές, που είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματός της.

306 Επ' αυτού, συμπληρωματικώς προς τα όσα προεκτέθηκαν στις σκέψεις 123 έως 126 ανωτέρω, πρέπει να αποσαφηνιστεί, λαμβανομένου υπόψη του περιεχομένου της αποφάσεως της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κλπ. κατά Επιτροπής (T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669), ο απαιτούμενος βαθμός απόδειξης που βαρύνει την Επιτροπή στο πλαίσιο της εξέτασης της ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης στην περίπτωση απάντησης φορολογικής αρχής όπως η επίμαχη φορολογική απόφαση.

307 Κατ' αρχάς, στη σκέψη 152 της αποφάσεως της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κλπ. κατά Επιτροπής (T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669), το Γενικό Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, όταν εφαρμόζει την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού προκειμένου να ελέγξει αν το φορολογητέο κέρδος μιας καθετοποιημένης επιχείρησης το οποίο προκύπτει κατ' εφαρμογήν ορισμένου φορολογικού μέτρου (πρώτος συγκριτικός παράγοντας) αντιστοιχεί σε αξιόπιστη εκτίμηση του φορολογητέου κέρδους που προκύπτει υπό συνθήκες αγοράς (δεύτερος συγκριτικός παράγοντας), η Επιτροπή μπορεί να διαπιστώσει την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, μόνον υπό την προϋπόθεση ότι η απόκλιση μεταξύ των δύο συγκρινόμενων μεγεθών υπερβαίνει τις ανακρίβειες που είναι εγγενείς στη μέθοδο η οποία εφαρμόζεται για να συναχθεί η εν λόγω εκτίμηση.

308 Ως εκ τούτου, προκειμένου να αποδείξει ότι φορολογική απόφαση προέγκρισης που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αμοιβής επιχείρησης παρέχει οικονομικό πλεονέκτημα, η Επιτροπή πρέπει να αποδείξει ότι η αμοιβή αποκλίνει από βασισμένο στον πλήρη ανταγωνισμό αποτέλεσμα, σε βαθμό τέτοιο ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί αμοιβή η οποία θα είχε καταβληθεί στην αγορά σε συνθήκες ανταγωνισμού.

309 Εν συνεχεία, στις σκέψεις 201 και 211 της αποφάσεως της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κλπ. κατά Επιτροπής (T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669), το Γενικό Δικαστήριο κατέστησε σαφές ότι απλώς και μόνον η μη τήρηση ορισμένων μεθοδολογικών επιταγών δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης. Η Επιτροπή όφειλε επίσης να αποδείξει ότι τα μεθοδολογικά σφάλματα τα οποία είχε εντοπίσει στη φορολογική απόφαση προέγκρισης εμπόδισαν την αξιόπιστη προσέγγιση αποτελέσματος πλήρους ανταγωνισμού και κατέληξαν σε μείωση του φορολογητέου κέρδους. Επομένως, το Γενικό Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η διαπίστωση σφαλμάτων κατά την επιλογή ή την εφαρμογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν αρκούσε, κατ' αρχήν, αυτή και μόνον, για να αποδειχθεί η ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ.

310 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, μολονότι απόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει με συγκεκριμένο τρόπο ότι το μεθοδολογικό σφάλμα είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης του ωφελούμενου από τη φορολογική απόφαση προέγκρισης, το Γενικό Δικαστήριο δεν απέκλεισε το ενδεχόμενο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το μεθοδολογικό σφάλμα να είναι τέτοιο ώστε να καθιστά παντελώς αδύνατη την προσέγγιση αποτελέσματος πλήρους ανταγωνισμού και να καταλήγει κατ' ανάγκην σε υποτίμηση της αμοιβής που θα έπρεπε να είχε καταβληθεί σε συνθήκες αγοράς.

311 Η ως άνω ερμηνεία της αποφάσεως της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κλπ. κατά Επιτροπής (T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669), προκύπτει από τη χρήση του όρου «κατ' αρχήν» στις σκέψεις 201 και 211 καθώς και από τη σκέψη 212 της ίδιας αποφάσεως, στην οποία διευκρινίζεται ότι, στην υπόθεση εκείνη, η Επιτροπή δεν είχε επικαλεστεί κανένα στοιχείο από το οποίο μπορούσε να συναχθεί, χωρίς να γίνει σύγκριση με το αποτέλεσμα που θα προέκυπτε κατ' εφαρμογήν της μεθόδου που πρότεινε η ίδια, ότι η επιλογή της μεθόδου που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση προέγκρισης οδηγούσε κατ' ανάγκην σε υπέρμετρα χαμηλό αποτέλεσμα.

312 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, και ελλείψει σύγκρισης στην προσβαλλόμενη απόφαση μεταξύ, αφενός, του αποτελέσματος που θα προέκυπτε κατ' εφαρμογήν της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης την οποία πρότεινε η Επιτροπή και, αφετέρου, του αποτελέσματος που προέκυψε κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως, η εκτεθείσα στην αιτιολογική σκέψη 564 της προσβαλλομένης αποφάσεως προσέγγιση της Επιτροπής, να περιοριστεί εν τέλει στον εντοπισμό σφαλμάτων στην ανάλυση ενδοομιλικής τιμολόγησης, δεν επαρκεί, κατ' αρχήν, για να αποδειχθεί ότι υπήρξε όντως μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης της LuxOpCo.

313 Εντούτοις, πρέπει να εξεταστεί αν, παρά τα όσα αναφέρονται στην αιτιολογική σκέψη 564 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η επικουρική συλλογιστική της Επιτροπής σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος περιέχει συγκεκριμένα στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι τα σφάλματα τα οποία εντόπισε η Επιτροπή στην ανάλυση ενδοομιλικής τιμολόγησης είχαν ως αποτέλεσμα την πραγματική μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης της LuxOpCo.

β) Επί της πρώτης επικουρικής διαπίστωσης όσον αφορά το πλεονέκτημα

314 Στο πλαίσιο της τρίτης αιτιάσεως του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17 και του πέμπτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν την πρώτη επικουρική διαπίστωση της Επιτροπής όσον αφορά την ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo (ενότητα 9.2.2.1 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Κατ' ουσίαν, το Μεγάλο Δουκάτο του

Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν τον ισχυρισμό περί καταλληλότητας της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης την οποία προκρίνει η Επιτροπή, ήτοι της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους με ανάλυση των συνεισφορών. Υποστηρίζουν ότι κακώς η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η LuxOpCo ασκούσε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα. Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υπογραμμίζει ότι, εξάλλου, η Επιτροπή δεν επιχείρησε να εφαρμόσει η ίδια τη μέθοδο επιμερισμού του κέρδους.

315 Η Επιτροπή διαφωνεί με την παραπάνω επιχειρηματολογία.

316 Κατά την Επιτροπή, ορθώς επισημάνθηκαν, με την προσβαλλόμενη απόφαση, εσφαλμένες μεθοδολογικές επιλογές όσον αφορά τη μέθοδο καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση. Η Επιτροπή θεωρεί ότι, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι η LuxSCS ασκούσε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, το ίδιο ίσχυε και για τη LuxOpCo και, επομένως, ο καθορισμός της ενδοομιλικής τιμολόγησης βάσει της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους θα αποτελούσε καταλληλότερη μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης και θα είχε ως αποτέλεσμα αμοιβή της LuxOpCo υψηλότερη από εκείνη που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση.

317 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι, στις αιτιολογικές σκέψεις 565 έως 568 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή έκρινε ότι, ακόμη και αν έπρεπε να γίνει δεκτή η άποψη ότι η LuxSCS ασκούσε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, το γεγονός ότι η LuxOpCo ασκούσε επίσης τέτοια καθήκοντα συνεπαγόταν ότι, εν προκειμένω, η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους, στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών, έπρεπε να είχε προτιμηθεί σε σχέση με την TNMM.

318 Επ' αυτού πρέπει να διευκρινιστούν δύο διαφορετικά ζητήματα.

319 Πρώτον, η Επιτροπή επισήμανε στην αιτιολογική σκέψη 565 της προσβαλλομένης αποφάσεως ότι η LuxOpCo όχι μόνο δεν ασκούσε απλώς «συνήθη» καθήκοντα διαχείρισης, αλλά ασκούσε μια σειρά μοναδικών και πολύτιμων καθηκόντων σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού και την ευρωπαϊκή επιχειρηματική δραστηριότητα του ομίλου Amazon κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου.

320 Στο πλαίσιο αυτό, υπογραμμίζεται επίσης ότι η Επιτροπή δεν διαπίστωσε ούτε ότι ορισμένα από τα καθήκοντα της LuxOpCo, όπως προσδιορίστηκαν στο πλαίσιο της δικής της λειτουργικής ανάλυσης, μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως τρέχοντα ή συνήθη ούτε ότι τα εν λόγω καθήκοντα έπρεπε, παρά τον χαρακτηρισμό τους ως συνήθων, να αποτελέσουν αντικείμενο πρόσθετης αμοιβής.

321 Δεύτερον, στην αιτιολογική σκέψη 568 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή της ανάλυσης των συνεισφορών, εν προκειμένω, θα είχε ως αποτέλεσμα αμοιβή της LuxOpCo για όλα τα καθήκοντά της καθώς και όλα τα στοιχεία ενεργητικού και τους κινδύνους που ανέλαβε, όπως αναλύονται στην ενότητα 9.2.1.2 της προσβαλλομένης αποφάσεως και, επομένως, αμοιβή υψηλότερη από την εγκριθείσα με την επίμαχη φορολογική απόφαση. Επομένως, η Επιτροπή έκρινε ότι η έγκριση της TNMM με την επίμαχη φορολογική απόφαση είχε ως αποτέλεσμα μείωση του φορολογητέου εισοδήματος της LuxOpCo σε σχέση με εταιρίες των οποίων τα φορολογητέα κέρδη αντικατόπτριζαν τις τιμές που αποτέλεσαν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στην αγορά. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 566 της προσβαλλομένης αποφάσεως, κατά την Επιτροπή, δεν ήταν ορθό

να εγκριθεί μέθοδος καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης η οποία προέβλεπε την απόδοση στη LuxSCS του συνόλου του υπολειμματικού κέρδους που πραγματοποίησε η LuxOpCo πέραν του [*εμπιστευτικό*] των λειτουργικών εξόδων της.

322 Εξάλλου, από το σημείο 45 των απαντήσεων της Επιτροπής στις γραπτές ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου προκύπτει ότι, κατ' αυτήν, η αμοιβή της LuxOpCo ήταν «κατ' ανάγκην» υψηλότερη κατ' εφαρμογήν της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους, στην παραλλαγή με την ανάλυση των συνεισφορών, διότι χάρη στη συγκεκριμένη μέθοδο κατέστη δυνατό να αμειφθούν τα μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα της LuxOpCo.

323 Οι αιτιάσεις του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon με τις οποίες αμφισβητείται η πρώτη επικουρική διαπίστωση πρέπει να εξεταστούν βάσει ακριβώς των παρατηρήσεων που προεκτέθηκαν στις σκέψεις 316 έως 322 ανωτέρω.

324 Όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 314 ανωτέρω, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon προβάλλουν τρεις αιτιάσεις, με τις οποίες αμφισβητούν, πρώτον, τον ισχυρισμό ότι η LuxOpCo ασκούσε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα, δεύτερον, τη διαπίστωση ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση εσφαλμένως ενέκρινε τη χρήση της TNMM και ότι έπρεπε να εφαρμοστεί, εν προκειμένω, η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών και, τρίτον, το συμπέρασμα ότι η χρήση της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους, στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών, θα είχε οδηγήσει «κατ' ανάγκην» σε υψηλότερη αμοιβή.

1) Επί της ασκήσεως, από τη LuxOpCo, «μοναδικών και πολύτιμων» καθηκόντων

325 Επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι η πρώτη επικουρική διαπίστωση παραπέμπει ρητώς στις ενότητες 9.2.1.2.1 και 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 και 9.2.1.2.4 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στις οποίες η Επιτροπή διενήργησε τη δική της λειτουργική ανάλυση της LuxOpCo, και βασίζεται άμεσα στις διαπιστώσεις που περιέχονται εκεί.

326 Οι διαπιστώσεις στις ενότητες 9.2.1.2.1 και 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 και 9.2.1.2.4 της προσβαλλομένης αποφάσεως καθώς και η διαπίστωση ότι η LuxOpCo ασκούσε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα αποτελούν αντικείμενο της τρίτης αιτιάσεως του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17 και του πέμπτου λόγου ακυρώσεως που παραπέμπει στον δεύτερο και στον τρίτο λόγο ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, με τον οποίο αμφισβητείται η λειτουργική ανάλυση της LuxOpCo την οποία διενήργησε η Επιτροπή.

327 Τα επιχειρήματα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon που στρέφονται κατά του βασίμου της λειτουργικής ανάλυσης της LuxOpCo την οποία διενήργησε η Επιτροπή, καθώς και κατά της διαπίστωσης ότι η LuxOpCo ασκούσε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα, πρέπει να εξεταστούν από κοινού.

328 Κατ' αρχάς, κατά το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και την Amazon, η LuxOpCo δεν ασκούσε σημαντικά καθήκοντα σχετικά με την ανάπτυξη, τη βελτίωση, τη διαχείριση και την εκμετάλλευση των άυλων στοιχείου ενεργητικού στην Ευρώπη, αλλά ήταν απλώς και μόνον υπεύθυνη για την εκμετάλλευση της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, οι κύριες δραστηριότητες ανάπτυξης, διαχείρισης και βελτίωσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού πραγματοποιούνταν στις Ηνωμένες Πολιτείες.

329 Εν συνεχεία, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι τα καθήκοντα της LuxOpCo σε σχέση με την επιχειρηματική δραστηριότητα του ομίλου Amazon στην Ευρώπη συνιστούσαν συνήθεις συνεισφορές και όχι μοναδικές και πολύτιμες συνεισφορές, στο μέτρο που βασίζονταν σε μεγάλο βαθμό στα άυλα στοιχεία ενεργητικού που διέθεσε η LuxSCS. Τα καθήκοντα της LuxOpCo σε σχέση με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες του ομίλου Amazon στην Ευρώπη περιορίζονταν, επομένως, σε διαχειριστικά καθήκοντα.

330 Τέλος, όσον αφορά τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποίησε και τους κινδύνους που ανέλαβε η LuxOpCo, η Amazon υποστηρίζει ότι η τεχνολογία συνέβαλε στη διαχείριση και τον μετριασμό των κινδύνων που σχετίζονταν με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της LuxOpCo.

331 Η Επιτροπή διαφωνεί με την παραπάνω επιχειρηματολογία.

332 Κατ' αρχάς, η Επιτροπή ισχυρίζεται, κατ' ουσίαν, ότι η LuxOpCo, με τη στήριξη των συνδεδεμένων ευρωπαϊκών εταιριών, ασκούσε όλα τα κρίσιμα μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα που σχετίζονταν με τις τρεις συνιστώσες των άυλων στοιχείων ενεργητικού, ήτοι την τεχνολογία, τα δεδομένα πελατών και το μάρκετινγκ.

333 Εν συνεχεία, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τα «ανθρώπινα» καθήκοντα δεν αντικαταστάθηκαν από την τεχνολογία ούτε στον καθορισμό των τιμών ούτε στις σχέσεις του ομίλου Amazon με τους πωλητές και τους πελάτες, ούτε στη διαχείριση του αποθέματος, ούτε στις αποφάσεις που αφορούσαν το απόθεμα. Κατά την Επιτροπή, το γεγονός ότι η LuxOpCo χρησιμοποιούσε τα άυλα στοιχεία ενεργητικού στο πλαίσιο της άσκησης των προαναφερθέντων καθηκόντων δεν σήμαινε ότι αυτά δεν μπορούσαν να θεωρηθούν μοναδικά και πολύτιμα.

334 Τέλος, ως προς τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποίησε και τους κινδύνους που ανέλαβε η LuxOpCo, η Επιτροπή, αφενός, επισημαίνει ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν διατύπωσε καμία άμεση επίκριση σε σχέση με τις αιτιολογικές σκέψεις της προσβαλλομένης αποφάσεως που αφορούν τα δύο ως άνω στοιχεία και, αφετέρου, δεν δέχεται το επιχείρημα της Amazon ότι η τεχνολογία κατέστησε δυνατή τη διαχείριση των κινδύνων της LuxOpCo χωρίς να απαιτείται καμία ανθρώπινη παρέμβαση.

335 Προκαταρκτικώς, υπογραμμίζεται ότι το ζήτημα του αν η LuxOpCo ασκούσε όντως «μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα», όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, ή απλώς και μόνον «συνήθη καθήκοντα», όπως υποστηρίζουν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon, πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα των εννοιών που αναλύθηκαν στη σκέψη 227 ανωτέρω. Η έννοια των «μοναδικών και πολύτιμων καθηκόντων», παρότι δεν εξειδικεύεται ρητώς στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, αντιδιαστέλλεται με την έννοια των «συνήθων καθηκόντων», τα οποία είναι καθήκοντα που μπορούν να αποτιμηθούν ευχερώς. Όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 228 ανωτέρω, η έννοια του «μοναδικού καθήκοντος» παραπέμπει σε κατάσταση στην οποία δεν υπάρχει σημείο σύγκρισης για ορισμένο καθήκον. Η έννοια του «πολύτιμου καθήκοντος» υποδηλώνει ειδικότερα ότι το επίμαχο καθήκον συμβάλλει στην παραγωγή σημαντικών εσόδων.

336 Εξάλλου, στο μέτρο που η Επιτροπή στήριξε κατ' ουσίαν τη λειτουργική ανάλυση της LuxOpCo σε δηλώσεις υπαλλήλων αυτής, προερχόμενες από την ένδικη διαφορά ενώπιον του United States Tax Court (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου των Ηνωμένων Πολιτειών) (στο εξής: καταθέσεις των υπαλλήλων της Amazon), επισημαίνεται επίσης ότι, στο δικόγραφο της προσφυγής στην υπόθεση T-816/17, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου υποστηρίζει ότι οι εν λόγω καταθέσεις ανάγονται στο 2014 και αφορούν τις δραστηριότητες του ομίλου Amazon στο

διάστημα από το 2005 έως το 2014, οπότε οι αρχές του Λουξεμβούργου δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζουν τις σχετικές πληροφορίες κατά τον χρόνο έκδοσης της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως.

337 Ως προς το ζήτημα αυτό, επισημαίνεται κατ' αρχάς ότι το ως άνω επιχείρημα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου βρίσκεται στον αντίποδα της άποψης που υποστήριξε με τις απαντήσεις του στις γραπτές ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τη δυνατότητα συνεκτίμησης της γνωμοδότησης του ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου των Ηνωμένων Πολιτειών και της έκθεσης του 2017 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ισχυρίστηκε ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η LuxOpCo είχε επωφεληθεί πλεονεκτήματος, ήταν αναγκαίο να εξεταστεί ο φόρος με τον οποίο θα είχε επιβαρυνθεί ελλείψει της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως, και τούτο συνεπάγεται κατ' ανάγκην ότι πρέπει να συνεκτιμηθούν πληροφορίες μεταγενέστερες της έκδοσης της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως.

338 Είναι αληθές ότι, στην απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κλπ. κατά Επιτροπής (T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψεις 247 και 250), το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι το ζήτημα της ύπαρξης πλεονεκτήματος χορηγηθέντος με συμφωνία προκαθορισμού των τιμών η οποία αποτελούσε αντικείμενο της προσβαλλομένης αποφάσεως έπρεπε να εξεταστεί με βάση το χρονικό πλαίσιο εντός του οποίου συνήφθη η συμφωνία αυτή. Εντούτοις, το Γενικό Δικαστήριο στήριξε τη ως άνω διαπίστωση στο γεγονός ότι, στην υπόθεση εκείνη, το αμφισβητούμενο από την Επιτροπή μέτρο ήταν συμφωνία προκαθορισμού των τιμών.

339 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι το μέτρο των αρχών του Λουξεμβούργου το οποίο αποτελεί αντικείμενο της προσβαλλομένης αποφάσεως δεν είναι μόνον η επίμαχη φορολογική απόφαση, η οποία εκδόθηκε το 2003, και παρατάθηκε εν συνεχεία το 2004 και το 2010, αλλά και η μεταγενέστερη αποδοχή των ετήσιων δηλώσεων φόρου εισοδήματος της LuxOpCo βάσει της ως άνω αποφάσεως, οπότε οι πληροφορίες σχετικά με την πραγματική κατάσταση της LuxOpCo κατά τη σχετική περίοδο ήταν οπωσδήποτε διαθέσιμες στις φορολογικές αρχές όταν εξέδωσαν τα μέτρα που αποτέλεσαν αντικείμενο της φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης.

340 Ως εκ τούτου, υπό τις παρούσες περιστάσεις, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι κακώς η Επιτροπή στήριξε την ανάλυσή της στις καταθέσεις των υπαλλήλων της Amazon. Πρέπει, συνεπώς, να ληφθούν υπόψη τα προαναφερθέντα στοιχεία προκειμένου να εκτιμηθούν οι αιτιάσεις τις οποίες προέβαλαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon όσον αφορά τη λειτουργική ανάλυση της LuxOpCo.

i) Επί των καθηκόντων που ασκούσε η LuxOpCo σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού (ενότητα 9.2.1.2.1 και αιτιολογικές σκέψεις 449 έως 472 της προσβαλλομένης αποφάσεως)

341 Γενικώς, οι διάδικοι ερίζουν όσον αφορά το αν η LuxOpCo ασκούσε σημαντικά «μοναδικά και πολύτιμα» καθήκοντα σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Κατά την Επιτροπή, τούτο όντως συνέβαινε, καθότι η LuxOpCo ήταν υπεύθυνη για τις προσαρμογές της τεχνολογίας στις ιδιαιτερότητες της ευρωπαϊκής αγοράς, για την ανάπτυξη των δεδομένων πελατών και για τις δραστηριότητες που σχετίζονταν με τα στοιχεία ενεργητικού στον τομέα του μάρκετινγκ.

342 Στο πλαίσιο της ενότητας 9.2.1.2.1 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή έκρινε ότι, δυνάμει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, η LuxOpCo είχε αναλάβει την άσκηση «μοναδικών και πολύτιμων» καθηκόντων σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Κατά την Επιτροπή, τα εν λόγω καθήκοντα περιελάμβαναν την ανάπτυξη, τη βελτίωση και τη

διαχείριση της διανοητικής ιδιοκτησίας τόσο γενικώς όσο και στο επίπεδο καθεμιάς από τις τρεις συνιστώσες των άυλων στοιχείων ενεργητικού, ήτοι της τεχνολογίας, των δεδομένων πελατών και του εμπορικού σήματος, μέσω ανεξάρτητων ευρωπαϊκών τεχνολογικών και επιχειρηματικών καινοτομιών, της δημιουργίας και της διαχείρισης των δεδομένων πελατών καθώς και της ανάπτυξης και της διατήρησης του εμπορικού σήματος. Επομένως, κατ' ουσίαν, κατά την Επιτροπή, η LuxOpCo δεν εκμεταλλευόταν απλώς και μόνον την τεχνολογία διαχείρισης των ευρωπαϊκών ιστότοπων, αλλά συνέβαλλε ενεργά στην ανάπτυξη, στη βελτίωση και στη διαχείρισή της κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου (αιτιολογικές σκέψεις 449, 450 και 465 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

343 Πρώτον, η Επιτροπή τόνισε ότι η LuxOpCo διέθετε αποκλειστική και αμετάκλητη άδεια εκμετάλλευσης επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού και, επομένως, το δικαίωμα να συνεχίσει να αναπτύσσει, να βελτιώνει, να διατηρεί και να προστατεύει τα εν λόγω άυλα στοιχεία ενεργητικού, παρότι η LuxSCS διατηρούσε την κυριότητα των παράγωγων έργων που δημιουργούσε η LuxOpCo (αιτιολογική σκέψη 450 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

344 Δεύτερον, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι, γενικώς, η LuxOpCo είχε συνεισφέρει στην ανάπτυξη, τη διατήρηση και τη διαχείριση των άυλων στοιχείων ενεργητικού μέσω της «EU IP Steering Committee» (συντονιστικής επιτροπής για τη διανοητική ιδιοκτησία στην Ένωση) (αιτιολογικές σκέψεις 452 έως 455 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Κατά την Επιτροπή, η EU IP Steering Committee ήταν ένα βήμα διαλόγου στο οποίο οι υπεύθυνοι επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και τεχνολογίας της LuxOpCo και της ASE συναντώνταν για να συζητήσουν και να προτείνουν δράσεις σχετικά με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού στην Ευρώπη, τις οποίες παρουσίαζαν σε αυτούς οι νομικοί του ομίλου Amazon. Στην πράξη, οι αποφάσεις σχετικά με την ανάπτυξη, τη βελτίωση, τη διαχείριση και την εκμετάλλευση των άυλων στοιχείων ενεργητικού λαμβάνονταν εν συνεχεία από τα μέλη της LuxOpCo και της ASE στην εν λόγω επιτροπή, υπό την ιδιότητά τους ως διαχειριστών υπεύθυνων για τη λήψη αποφάσεων και για την ευρωπαϊκή δραστηριότητα λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών του ομίλου Amazon (αιτιολογικές σκέψεις 452 έως 455 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

345 Τρίτον, η Επιτροπή εξήγησε ότι η LuxOpCo είχε συμβάλει στην ανάπτυξη της τεχνολογίας (αιτιολογικές σκέψεις 466 έως 472 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Επισήμανε ότι, ομολογουμένως, η τεχνολογία την οποία έθεσε στη διάθεση της LuxOpCo η LuxSCS ήταν «η υφιστάμενη τεχνολογία της Amazon US», όπως «αναπτύσσεται συνεχώς στις ΗΠΑ» (αιτιολογικές σκέψεις 456 και 461 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Εντούτοις, κατά την Επιτροπή, πλείονες λειτουργίες των λογισμικών της Amazon που χρησιμοποιούνται στις Ηνωμένες Πολιτείες χρειάστηκαν προσαρμογές προκειμένου να εφαρμοστούν στην Ευρώπη. Ειδικότερα, η Επιτροπή εξέθεσε ότι, για να υλοποιήσει τις ευρωπαϊκές επιχειρηματικές δραστηριότητες του ομίλου Amazon, η LuxOpCo ανέπτυξε, βελτίωσε και διαχειρίστηκε την αμερικανική τεχνολογία με τη στήριξη των θυγατρικών της κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου (αιτιολογικές σκέψεις 456 έως 460 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Επιπλέον, η LuxOpCo και οι συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες ανέπτυξαν ειδικώς σημαντική τεχνολογία για χρήση στην ευρωπαϊκή δραστηριότητα λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών. Παράδειγμα αυτού του είδους τεχνολογίας ήταν το «European Fulfilment Network» (ευρωπαϊκό δίκτυο εκτέλεσης παραγγελιών, EFN), τεχνολογία συγκέντρωσης των αποθεμάτων του ομίλου Amazon που βρίσκονται σε διάφορα κράτη μέλη και σύνδεσης των ευρωπαϊκών κέντρων επεξεργασίας παραγγελιών, χάρη στο οποίο οι πελάτες κάθε χώρας της Ένωσης ήταν σε θέση να αγοράζουν εμπορεύματα από οποιονδήποτε εθνικό διαδικτυακό τόπο του ομίλου Amazon στην Ευρώπη (αιτιολογικές σκέψεις 462 και 463 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

346 Τέταρτον, όσον αφορά τα δεδομένα πελατών, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι, ακόμη και αν η LuxSCS ήταν νόμιμος κύριος των δεδομένων πελατών των ευρωπαϊκών ιστότοπων, η LuxOpCo είχε ασκήσει ενεργά και κρίσιμα καθήκοντα σε σχέση με την ανάπτυξη, τη βελτίωση και τη διαχείριση των εν λόγω δεδομένων κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου (αιτιολογικές σκέψεις 466 έως 468 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Η Επιτροπή επισήμανε δε ότι η LuxOpCo είχε συσσωρεύσει ενεργώς τα εν λόγω δεδομένα ως υπηρεσία παρεχόμενη στη LuxSCS και όφειλε να διασφαλίζει τη συντήρησή τους και τον σεβασμό των εφαρμοστέων κανόνων περί προστασίας δεδομένων.

347 Πέμπτον, όσον αφορά το «εμπορικό σήμα» (αιτιολογικές σκέψεις 469 και 470 της προσβαλλομένης αποφάσεως), ήτοι τα σήματα της Amazon, στο μέτρο που κατατέθηκαν στην Ευρώπη, η Επιτροπή ανέφερε ότι, παρότι πρόκειται για σήμα που αναγνωρίζεται ευρέως και η υψηλή παγκόσμια αναγνώριση του σήματος αποτελεί σημαντικό πλεονέκτημα για την προσέλκυση πελατών, η αξία του εμπορικού σήματος υπήρξε δευτερεύουσας σημασίας σε σύγκριση με την ορθή υλοποίηση των τριών παραγόντων των δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon, ήτοι την επιλογή, την τιμή και την ευκολία (στο εξής: τρεις πυλώνες). Δεδομένου ότι το σήμα και η φήμη του ομίλου Amazon εξαρτώνταν σε μεγάλο βαθμό από τη συνεπή παροχή εξαιρετικά ικανοποιητικής υπηρεσίας στους πελάτες από τη LuxOpCo και τις συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες, έπρεπε, κατά την Επιτροπή, να γίνει δεκτό ότι, στην πραγματικότητα, η αξία του σήματος Amazon στην Ευρώπη είχε δημιουργηθεί στο επίπεδο της LuxOpCo και των συνδεδεμένων ευρωπαϊκών εταιριών και όχι στο επίπεδο της LuxSCS (αιτιολογικές σκέψεις 469 και 470 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Επιπλέον, τις δραστηριότητες μάρκετινγκ ασκούσαν η LuxOpCo και οι συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες, βάσει τοπικής τεχνογνωσίας (αιτιολογική σκέψη 472 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

348 Εφόσον το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν καθένα από τα πέντε σημεία της ανάλυσης της Επιτροπής, πρέπει να εξεταστούν χωριστά τα επιχειρήματα για καθένα από τα αντίστοιχα ζητήματα.

349 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon δεν αμφισβητούν ότι η LuxOpCo ασκούσε ορισμένα καθήκοντα σε σχέση με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού, και ιδίως την τεχνολογία, αλλά μόνον το κατά πόσον η LuxOpCo είχε σημαντική συμμετοχή στην ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού και, επομένως, το κατά πόσον ασκούσε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα σε σχέση με αυτά.

350 Συγκεκριμένα, με τα υπομνήματά τους, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αναγνωρίζουν ότι η LuxOpCo άσκησε καθήκοντα ανάπτυξης τα οποία χαρακτηρίζουν ως «ελάχιστα» , ή ακόμη ότι διαδραμάτισε κάποιον ρόλο, ο οποίος ήταν εντούτοις «δευτερεύων», στη δημιουργία της αξίας των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

351 Από τα ανωτέρω συνάγεται, επομένως, ότι ακόμη και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon παραδέχονται ότι η LuxOpCo ασκούσε όντως καθήκοντα, έστω δευτερεύοντα, σε σχέση με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

– Επί της φύσεως της άδειας εκμετάλλευσης που παραχωρήθηκε στη LuxOpCo (αιτιολογική σκέψη 450 της προσβαλλομένης αποφάσεως)

352 Όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 343 ανωτέρω, η Επιτροπή, προκειμένου να αποδείξει τη σημασία των καθηκόντων της LuxOpCo σε σχέση με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού, τόνισε, στην αιτιολογική σκέψη 450 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η LuxOpCo είχε

«δικαίωμα περαιτέρω ανάπτυξης και βελτίωσης, διατήρησης […] των άυλων στοιχείων ενεργητικού καθ' όλη τη διάρκεια ζωής τους». Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή ισχυρίστηκε, στο σημείο 100 του υπομνήματος αντικρούσεως στην υπόθεση T-816/17, ότι η LuxOpCo είχε «αποκλειστικό δικαίωμα περαιτέρω ανάπτυξης, βελτίωσης [και] διατήρησης των άυλων στοιχείων ενεργητικού» της Amazon.

353 Είναι αληθές ότι ο όρος «αποκλειστικό» χρησιμοποιήθηκε στο σημείο 2.1 της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης για τον χαρακτηρισμό της άδειας που παραχωρήθηκε στη LuxOpCo, η οποία κάλυπτε, εν πάση περιπτώσει, μόνον το ευρωπαϊκό έδαφος. Ειδικότερα, το σημείο 2.1, στοιχείο a, είχε ως εξής:

«Παραχώρηση αποκλειστικής άδειας εκμετάλλευσης διανοητικής ιδιοκτησίας

Η [LuxSCS] παρέχει αμετάκλητα στην [LuxOpCo], δυνάμει όλων των δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας της [LuxSCS] επί της διανοητικής ιδιοκτησίας, ή που περιλαμβάνουν τη διανοητική ιδιοκτησία, της [LuxSCS], υφιστάμενων ή μελλοντικών, το μοναδικό και αποκλειστικό δικαίωμα και την άδεια εκμετάλλευσης που παρατίθενται κατωτέρω επί της διανοητικής ιδιοκτησίας της [LuxSCS] κατά τη διάρκεια [της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης] […].»

354 Εντούτοις, λαμβανομένων υπόψη των υφιστάμενων συμβατικών ρυθμίσεων μεταξύ της LuxSCS και των αμερικανικών οντοτήτων, διαπιστώνεται ότι, στην πράξη, η LuxOpCo δεν ήταν η μόνη οντότητα η οποία κατείχε το δικαίωμα βελτίωσης και ανάπτυξης των εν λόγω άυλων στοιχείων ενεργητικού.

355 Συγκεκριμένα, τα δικαιώματα που διέθετε η LuxOpCo σε σχέση με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού δυνάμει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης ήταν κατ' ανάγκην μη αποκλειστικά, στο μέτρο που οι λοιποί συμβαλλόμενοι στη ΣΕΚ, ήτοι η ATI και η A 9, είχαν διατηρήσει το δικαίωμα ανάπτυξης, βελτίωσης και εκμετάλλευσης της τεχνολογίας. Η Επιτροπή δεν αμφισβητεί, άλλωστε, ότι οι λοιποί συμβαλλόμενοι στη ΣΕΚ, ήτοι η ATI και η A 9, είχαν διατηρήσει το δικαίωμα ανάπτυξης και βελτίωσης της τεχνολογίας.

356 Υπενθυμίζεται επ' αυτού ότι τα δικαιώματα που είχε αποκτήσει η LuxOpCo δυνάμει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης δεν περιορίζονταν στα υφιστάμενα κατά τον χρόνο σύναψής της άυλα στοιχεία ενεργητικού, αλλά κάλυπταν επίσης όλα τα μελλοντικά άυλα στοιχεία ενεργητικού, τα οποία δημιουργούνταν από τις συνεχείς προσπάθειες ανάπτυξης, διατήρησης και βελτίωσης που καταβάλλονταν υπό την καθοδήγηση των αμερικανικών οντοτήτων ATI και A 9. Τούτο αποδεικνύει ότι η LuxOpCo δεν ήταν η μόνη οντότητα η οποία είχε το δικαίωμα να αναπτύσσει και να βελτιώνει τα άυλα στοιχεία ενεργητικού που κάλυπτε η σύμβαση παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης.

357 Εξάλλου, η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι τα στοιχεία ενεργητικού, όπως μεταβιβάστηκαν στη LuxSCS την 1η Ιανουαρίου 2005, βάσει της σύμβασης εισόδου, «αντικαταστάθηκαν σταδιακά» από άυλα στοιχεία ενεργητικού τα οποία αναπτύχθηκαν και βελτιώθηκαν μεταγενέστερα, βάσει της ΣΕΚ, κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου. Η Επιτροπή αναγνωρίζει επίσης ότι η τεχνολογία την οποία κατείχε η LuxSCS και παραχώρησε στη LuxOpCo, αναπτυσσόταν από τις αμερικανικές οντότητες, ειδικότερα την ATI και την A 9.

358 Επομένως, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η Επιτροπή εσφαλμένως έκρινε ότι η LuxOpCo διέθετε αποκλειστικό δικαίωμα περαιτέρω ανάπτυξης των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Εντούτοις, η διαπίστωση αυτή δεν επαρκεί για να αναιρεθεί η συλλογιστική της Επιτροπής κατά

την οποία η LuxOpCo άσκησε σημαντικά καθήκοντα, ακόμη και μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα, σε σχέση με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι η LuxOpCo δεν είχε αποκλειστικό δικαίωμα χρησιμοποίησης των άυλων στοιχείων ενεργητικού ουδεμία επιρροή ασκεί στη διαπίστωση της Επιτροπής ότι η LuxOpCo άσκησε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα σε σχέση με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

– Επί της EU IP Steering Committee (αιτιολογικές σκέψεις 452 έως 455 της προσβαλλομένης αποφάσεως)

359 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν κατ' ουσίαν ότι η EU IP Steering Committee είχε τον ρόλο που της απέδωσε η Επιτροπή (σκέψη 344 ανωτέρω). Κατ' αυτούς, η εν λόγω επιτροπή δεν έλαβε αποφάσεις όσον αφορά την ανάπτυξη ή τη βελτίωση των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Επιπλέον, όχι μόνον η πλειονότητα των συμμετεχόντων στην εν λόγω επιτροπή ήταν μέλη του αμερικανικού προσωπικού, αλλά, στην πράξη, οι αποφάσεις της EU IP Steering Committee λαμβάνονταν από υπαλλήλους του ομίλου Amazon στις Ηνωμένες Πολιτείες και συγκεκριμένα από τον αρμόδιο για θέματα διανοητικής ιδιοκτησίας αντιπρόεδρο.

360 Η Επιτροπή διαφωνεί με την παραπάνω επιχειρηματολογία.

361 Στις αιτιολογικές σκέψεις 452 και 453 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή εξέθεσε ότι η EU IP Steering Committee συστάθηκε με σκοπό την παροχή τεχνικής και επιχειρηματικής καθοδήγησης σε σχέση με την υλοποίηση και την ανάπτυξη της διανοητικής ιδιοκτησίας στην Ευρώπη. Η Επιτροπή επισήμανε ότι από το «EU Policies and Procedures Manual» (εγχειρίδιο πολιτικών και διαδικασιών για την Ένωση) προκύπτει, αφενός, ότι η εν λόγω επιτροπή συνεδρίαζε, μεταξύ άλλων, για να εξετάζει το χαρτοφυλάκιο διανοητικής ιδιοκτησίας της Amazon και την επιχειρηματική στρατηγική της επιχείρησης, στο μέτρο που αφορούσε την τελειοποίηση και την ανάπτυξη της διανοητικής ιδιοκτησίας. Αφετέρου, την εν λόγω επιτροπή απάρτιζαν, μεταξύ άλλων, ο αντιπρόεδρος παροχής υπηρεσιών για την Ένωση, ο διευθυντής νομικών ζητημάτων για την Ένωση (υπάλληλος της LuxOpCo), ο σύμβουλος σε θέματα διανοητικής ιδιοκτησίας του ομίλου Amazon και ο αρμόδιος για τις ευρωπαϊκές δραστηριότητες αντιπρόεδρος.

362 Εν συνεχεία, η Επιτροπή επισήμανε ότι το γεγονός ότι επρόκειτο απλώς και μόνον για συμβουλευτικό όργανο, όπως εξέθεσε η Amazon κατά τη διοικητική διαδικασία, δεν σήμαινε ότι οι συστάσεις της EU IP Steering Committee δεν είχαν αντίκτυπο στην ανάπτυξη, στη διατήρηση και στη διαχείριση των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Η Επιτροπή επισήμανε ότι, στην πράξη η EU IP Steering Committee συνεδρίαζε, πρώτον, για τη διατύπωση συστάσεων σχετικά με αιτήσεις προστασίας των άυλων στοιχείων ενεργητικού (και, επομένως, των αποκλειστικών δικαιωμάτων της LuxOpCo βάσει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης μεταξύ της LuxSCS και της LuxOpCo), δεύτερον, για την εξέταση της προόδου των ένδικων διαδικασιών στην Ευρώπη σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού και, τρίτον, για την παροχή κατάρτισης σε Ευρωπαίους υπαλλήλους σχετικά με τη χρήση της τεχνολογίας και άλλων άυλων στοιχείων ενεργητικού (αιτιολογική σκέψη 454 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

363 Τέλος, βασιζόμενη στην κατάθεση του αρμόδιου για θέματα διανοητικής ιδιοκτησίας αντιπροέδρου, ο οποίος απασχολούνταν στις Ηνωμένες Πολιτείες, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η EU IP Steering Committee ήταν ένα βήμα διαλόγου στο οποίο συναντώνταν τα διευθυντικά στελέχη της LuxOpCo για να συζητήσουν τις δράσεις σχετικά με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, τις οποίες παρουσίαζαν οι νομικοί του ομίλου Amazon, και ότι οι πραγματικές αποφάσεις σχετικά με την ανάπτυξη, τη βελτίωση, τη διαχείριση και την εκμετάλλευση των

άυλων στοιχείων ενεργητικού λαμβάνονταν στη συνέχεια από τα μέλη της LuxOpCo και της ASE στην εν λόγω επιτροπή, υπό την ιδιότητά τους ως διαχειριστών υπεύθυνων για τη λήψη αποφάσεων για την ευρωπαϊκή δραστηριότητα λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών της Amazon (αιτιολογική σκέψη 455 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

364 Επιβάλλεται η διαπίστωση, υπό το πρίσμα των αιτιολογικών σκέψεων 452 έως 455 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε, στην προσβαλλόμενη απόφαση, ότι η EU IP Steering Committee λάμβανε σημαντικές αποφάσεις σχετικά με την ανάπτυξη ή τη βελτίωση των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

365 Κατ' αρχάς, στις αιτιολογικές σκέψεις 452 και 453 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι ο ρόλος της EU IP Steering Committee ήταν περιορισμένος, στο μέτρο που περιοριζόταν να παρέχει «τεχνική και επιχειρηματική καθοδήγηση» και «βοήθεια» στη στρατηγική λήψη αποφάσεων σε σχέση με την ανάπτυξη της διανοητικής ιδιοκτησίας που κατείχε η LuxSCS ή στη σύναψη πλειόνων συμβάσεων παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης με τρίτους.

366 Εξάλλου, από το εγχειρίδιο πολιτικών και διαδικασιών για την Ένωση του ομίλου Amazon προκύπτει ότι η EU IP Steering Committee δεν διέθετε καθαυτό εξουσίες λήψης αποφάσεων, αλλά ήταν απλώς και μόνον έναν όργανο προοριζόμενο να παρέχει συνδρομή στην ανάπτυξη και τη βελτίωση της διανοητικής ιδιοκτησίας στην Ευρώπη. Το γεγονός αυτό αναγνωρίζει, εξάλλου, η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 454 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στην οποία κάνει λόγο για τον «αντίκτυπο» που είχαν οι «συστάσεις» της εν λόγω επιτροπής στην ανάπτυξη, τη διατήρηση και τη διαχείριση των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

367 Εν συνεχεία, από την αιτιολογική σκέψη 454 της προσβαλλομένης αποφάσεως (βλ. σκέψη 362 ανωτέρω) και από την κατάθεση του αρμόδιου για θέματα διανοητικής ιδιοκτησίας αντιπροέδρου, ο οποίος απασχολούνταν στις Ηνωμένες Πολιτείες, η οποία μνημονεύεται στην αιτιολογική σκέψη 455 της εν λόγω αποφάσεως, προκύπτει ότι, στην πράξη, η EU IP Steering Committee περιοριζόταν να εξετάζει τα ζητήματα που σχετίζονταν με την προστασία και τη διατήρηση των δικαιωμάτων επί των άυλων στοιχείων ενεργητικού και ότι αυτό καθεαυτό το ζήτημα της ανάπτυξης ή των βελτιώσεων των άυλων στοιχείων ενεργητικού δεν συζητιόταν στην εν λόγω επιτροπή.

368 Τέλος, στο μέτρο που η EU IP Steering Committee μπορεί να υπήρξε βήμα διαλόγου σχετικά με τις βελτιώσεις και την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι αποφάσεις σχετικά με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού δεν λαμβάνονταν από την εν λόγω επιτροπή, αλλά, κατ' αρχήν, από τους υπαλλήλους του ομίλου Amazon στις Ηνωμένες Πολιτείες και ειδικότερα από τον αρμόδιο για θέματα διανοητικής ιδιοκτησίας αντιπρόεδρο. Η Επιτροπή δεν αντέκρουσε τον ως άνω ισχυρισμό του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου.

369 Εξάλλου, όσον αφορά τη σύνθεση της εν λόγω επιτροπής, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή με τα υπομνήματά της, υπάλληλοι οι οποίοι ασκούσαν διευθυντικά καθήκοντα στις αμερικανικές οντότητες, και ιδίως ο αρμόδιος για θέματα διανοητικής ιδιοκτησίας αντιπρόεδρος της Amazon US, παρείχαν τη συνδρομή τους στην EU IP Steering Committee και διηύθυναν, μάλιστα, τις συσκέψεις της.

370 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι οι διαπιστώσεις της Επιτροπής σχετικά με την EU IP Steering Committee δεν θεμελιώνουν το συμπέρασμά της, στην αιτιολογική σκέψη 455 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι αποφάσεις σχετικά με την ανάπτυξη και τη βελτίωση των άυλων στοιχείων ενεργητικού λαμβάνονταν από το προσωπικό της LuxOpCo και της ASE που ήταν μέλη της εν λόγω επιτροπής, υπό την ιδιότητά τους ως διαχειριστών υπεύθυνων για τη λήψη αποφάσεων για την ευρωπαϊκή δραστηριότητα λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών της Amazon.

371 Στην καλύτερη περίπτωση, η Επιτροπή κατόρθωσε να αποδείξει ότι η LuxOpCo ασκούσε καθήκοντα σε σχέση με τη διαχείριση και την προστασία των άυλων στοιχείων ενεργητικού και ότι οι υπάλληλοι της LuxOpCo λάμβαναν αποφάσεις σχετικά με τα ενδεδειγμένα μέτρα, όπως, για παράδειγμα, την κατάθεση διπλώματος ευρεσιτεχνίας, βάσει των συστάσεων που είχαν συζητηθεί στο πλαίσιο της EU IP Steering Committee.

372 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι οι διαπιστώσεις της Επιτροπής σχετικά με την EU IP Steering Committee δεν επαρκούν για να αποδειχθεί ότι η LuxOpCo άσκησε καθήκοντα ανάπτυξης των άυλων στοιχείων ενεργητικού τα οποία θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν «μοναδικά και πολύτιμα».

– *Επί των καθηκόντων της LuxOpCo όσον αφορά την ανάπτυξη της τεχνολογίας*

373 Στην αιτιολογική σκέψη 449 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή έκρινε ότι τα καθήκοντα της LuxOpCo περιελάμβαναν την ανάπτυξη, τη βελτίωση και τη διαχείριση της τεχνολογίας.

374 Προς στήριξη της κρίσης αυτής, η Επιτροπή επισήμανε κατ' αρχάς, κατ' ουσίαν, στην αιτιολογική σκέψη 456 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι δεν στάθηκε δυνατή η εκμετάλλευση της τεχνολογίας που αναπτύχθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες ως είχε στην Ευρώπη και ότι απαιτήθηκαν προσαρμογές προκειμένου να ανταποκρίνεται στις συγκεκριμένες ευρωπαϊκές ανάγκες. Η Επιτροπή εξέθεσε ότι η ανάπτυξη των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon στην Ευρώπη απαιτούσε ειδική τεχνολογία (διαφορετικά λογισμικά, τοπικές προσαρμογές).

375 Εν συνεχεία, η Επιτροπή υπογράμμισε ότι η LuxOpCo διέθετε τους αναγκαίους τεχνολογικούς πόρους για να διεξάγει δραστηριότητες έρευνες και ανάπτυξης. Επισήμανε, μεταξύ άλλων, ότι περίπου εξήντα άτομα ασκούσαν καθήκοντα τεχνολογικής φύσεως, μια ομάδα «τοπικής προσαρμογής» και μετάφρασης ασκούσε καθήκοντα προσαρμογής των ευρωπαϊκών ιστότοπων στις τοπικές προτιμήσεις, άλλα δέκα περίπου άτομα απασχολούνταν ως «Technical Program Managers» (διαχειριστές τεχνικού προγράμματος), των οποίων ο ρόλος συνίστατο στη μετατροπή σε τεχνικούς όρους των τεχνολογικών αναγκών που προσδιόριζαν οι επιφορτισμένες με το λιανικό εμπόριο τοπικές ομάδες. Κατά την Επιτροπή, η ως άνω διαδικασία κατέστησε δυνατή τη συνεχή ανάπτυξη και προσαρμογή της τεχνολογίας στην τοπική αγορά.

376 Συναφώς, είναι αληθές ότι η Επιτροπή αναγνώρισε, στην αιτιολογική σκέψη 461 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι εγκατεστημένοι στη LuxOpCo τεχνικοί πόροι ήταν περιορισμένοι. Υπογράμμισε, εντούτοις, ότι στην πραγματικότητα η μοναδική αξία της νέας τεχνολογίας απέρρεε μάλλον από την τοπική τεχνογνωσία, τον προσδιορισμό νέων επιχειρηματικών αναγκών και τη μετάφρασή τους σε σχέδια λογισμικού, παρά από την κωδικοποίηση αυτή καθεαυτήν.

377 Τέλος, η Επιτροπή επισήμανε ότι η LuxOpCo συνέβαλε επίσης στην ανάπτυξη καταλόγων, τεχνολογίας μετάφρασης και τοπικών προσαρμογών. Τα εν λόγω καθήκοντα εκτελέστηκαν από πρώην ομάδες των συνδεδεμένων ευρωπαϊκών εταιριών ή από νεοπροσληφθέν προσωπικό. Επιπλέον, η Επιτροπή επισήμανε ότι οι συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες είχαν διαδραματίσει επίσης σημαντικό ρόλο στην ανάπτυξη νέων τεχνολογιών ειδικά για τις ευρωπαϊκές εθνικές αγορές.

378 Η Επιτροπή επισήμανε επίσης ότι, ειδικότερα, η LuxOpCo και οι συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες συνέβαλαν στην ανάπτυξη του EFN. Η εν λόγω τεχνολογία ανταποκρινόταν σε ειδική ανάγκη των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων και παρείχε στους Ευρωπαίους πελάτες τη δυνατότητα να αγοράζουν εμπορεύματα από οποιονδήποτε διαδικτυακό τόπο ΕΕ του ομίλου Amazon.

379 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν ότι η LuxOpCo δεν άσκησε κανένα σημαντικό καθήκον ανάπτυξης, βελτίωσης ή διατήρησης όσον αφορά τα σχετικά με την τεχνολογία άυλα στοιχεία ενεργητικού. Αμφισβητούν ιδίως τις διαπιστώσεις της Επιτροπής ότι η LuxOpCo διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο στην ανάπτυξη του EFN και υποστηρίζουν ότι η εν λόγω τεχνολογία, καίτοι ειδική για την Ευρώπη, αναπτύχθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες, η δε LuxOpCo δεν μετέσχε ούτε στον σχεδιασμό ούτε στη δημιουργία της.

380 Η Επιτροπή αμφισβητεί τα ως άνω επιχειρήματα και εμμένει στην άποψη που ανέπτυξε στις αιτιολογικές σκέψεις 456 έως 465 της προσβαλλομένης αποφάσεως, όπως εκτέθηκε στις σκέψεις 373 έως 378 ανωτέρω.

381 Προκαταρκτικώς, διαπιστώνεται ότι, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζουν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon, η Επιτροπή δεν ισχυρίστηκε, στην προσβαλλόμενη απόφαση, ότι η LuxOpCo ήταν ο κύριος υπεύθυνος ανάπτυξης της τεχνολογίας, είτε σε παγκόσμιο επίπεδο είτε μόνο σε ευρωπαϊκό επίπεδο, αλλά, όπως εκτέθηκε στις αιτιολογικές σκέψεις 449 και 465 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η LuxOpCo συνέβαλε ενεργά στην ανάπτυξη, τη βελτίωση και τη διαχείριση της τεχνολογίας κατά τη σχετική περίοδο. Η Επιτροπή δεν αμφισβητεί επίσης ότι η τεχνολογία αναπτύχθηκε συνεχώς στις Ηνωμένες Πολιτείες.

382 Συναφώς, είναι αληθές ότι, όπως υποστηρίζουν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon, τα τεχνολογικά εργαλεία αναπτύσσονταν κυρίως από τις αμερικανικές οντότητες και διατίθεντο για τις ευρωπαϊκές δραστηριότητες στην οριστική μορφή τους. Άλλωστε, το λογισμικό που χρησιμοποιούσαν οι διάφοροι διαδικτυακοί τόποι ΕΕ ήταν κοινό.

383 Αφενός, από τη δικογραφία προκύπτει ότι η πλειονότητα των αποφάσεων σχετικά με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού και την προτεραιότητα που έπρεπε να δοθεί στα προς ανάπτυξη έργα, περιλαμβανομένης της ειδικής για την Ευρώπη τεχνολογίας, λαμβάνονταν στις Ηνωμένες Πολιτείες.

384 Αφετέρου, δεν αμφισβητείται ότι ο μεγαλύτερος αριθμός τεχνικών και μηχανικών που συνέβαλλαν στην ανάπτυξη της τεχνολογίας βρίσκονταν στις Ηνωμένες Πολιτείες. Τουλάχιστον [*εμπιστευτικό*] υπάλληλοι του ομίλου Amazon συνέβαλλαν στην ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού, εκ των οποίων περισσότεροι από [*εμπιστευτικό*] υπάλληλοι εργάζονταν στις Ηνωμένες Πολιτείες σε θέσεις σχετικές με την τεχνολογία κατά τη σχετική περίοδο. Η Επιτροπή δεν αμφισβητεί τα ως άνω στοιχεία. Επιπλέον, από τα στοιχεία της δικογραφίας, και ιδίως από τις διάφορες καταθέσεις των υπαλλήλων του ομίλου Amazon, προκύπτει ότι οι κεντρικές υπηρεσίες και Αμερικανοί τεχνικοί ανέλαβαν την ανάπτυξη των ειδικών εργαλείων της ευρωπαϊκής αγοράς.

385 Εν συνεχεία, όσον αφορά τη συνεισφορά της LuxOpCo σε σχέση με την ανάπτυξη της τεχνολογίας, επισημαίνονται τα ακόλουθα στοιχεία.

386 Πρώτον, ορθώς η Επιτροπή διαπίστωσε ότι απαιτούνταν ενίοτε προσαρμογές για την εφαρμογή της τεχνολογίας στην Ευρώπη.

387 Συγκεκριμένα, παρότι, όπως υποστηρίζουν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon, το επιχειρηματικό μοντέλο και η υποκείμενη τεχνολογία είναι ίδια στις Ηνωμένες Πολιτείες και στην Ευρώπη, από τις διάφορες καταθέσεις των υπαλλήλων του ομίλου Amazon που προσκόμισαν οι διάδικοι, και ιδίως από την κατάθεση του αρμόδιου για τις δραστηριότητες διεθνούς λιανικού εμπορίου αντιπροέδρου, ο οποίος απασχολούνταν στις Ηνωμένες Πολιτείες, προκύπτει ότι, λόγω των ιδιαιτεροτήτων της ευρωπαϊκής αγοράς σε σχέση με την αμερικανική αγορά, η αναπτυχθείσα στις Ηνωμένες Πολιτείες τεχνολογία δεν ήταν πάντοτε δυνατόν να εφαρμοστεί ως είχε στους διαδικτυακούς τόπους ΕΕ. Συγκεκριμένα, πέραν του EFN, τεχνολογίας που αναπτύχθηκε ειδικώς για τις ευρωπαϊκές δραστηριότητες του ομίλου Amazon, απαιτήθηκαν προσαρμογές ή «τοπικές προσαρμογές». Από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ότι οι εν λόγω προσαρμογές περιελάμβαναν, μεταξύ άλλων, εργασίες μετάφρασης [*εμπιστευτικό*].

388 Δεύτερον, από τις καταθέσεις των υπαλλήλων του ομίλου Amazon προκύπτει ότι, παρότι μεγάλο μέρος των προσαρμογών της τεχνολογίας στην ευρωπαϊκή αγορά πραγματοποιούνταν στις Ηνωμένες Πολιτείες, ιδίως όταν επρόκειτο για τη σχετική με τα λογισμικά εργασία, η LuxOpCo είχε, σε κάποιον βαθμό, συμβάλλει στις εν λόγω προσαρμογές.

389 Συγκεκριμένα, όπως άλλωστε επιβεβαιώνει η Amazon με το δικόγραφο της προσφυγής στην υπόθεση T-318/18, στο τέλος της σχετικής περιόδου, κατά μέγιστο εξήντα άτομα απασχολούνταν σε σχετικές με την τεχνολογία θέσεις στο Λουξεμβούργο.

390 Συναφώς, από τη δικογραφία, και ιδίως από τις καταθέσεις του αρμόδιου για τις δραστηριότητες διεθνούς λιανικού εμπορίου αντιπροέδρου, ο οποίος απασχολούνταν στις Ηνωμένες Πολιτείες, και του πρώην υπευθύνου των προγραμμάτων τρίτων στην Ευρώπη (και ιδίως του MarketPlace) προκύπτει ότι, το αργότερο ένα έτος μετά την αναδιάρθρωση του 2006, η LuxOpCo άρχισε να διαθέτει δικούς της τεχνικούς. Ειδικότερα, κατά τη σχετική περίοδο, η LuxOpCo απασχόλησε υπευθύνους ανάπτυξης λογισμικού (software developers) οι οποίοι συνέβαλαν στην ανάπτυξη ειδικών προγραμμάτων για τις ευρωπαϊκές δραστηριότητες και ασχολήθηκαν με τις τοπικές προσαρμογές.

391 Ομοίως, από την κατάθεση του πρώην υπευθύνου των προγραμμάτων τρίτων στην Ευρώπη (και ιδίως του MarketPlace) προκύπτει ότι [*εμπιστευτικό*].

392 Στο πλαίσιο αυτό, όσον αφορά την ομάδα τοπικής προσαρμογής και μετάφρασης, την οποία μνημόνευσε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 459 της προσβαλλομένης αποφάσεως, διαπιστώνεται ότι από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ότι η εν λόγω ομάδα ήταν επιφορτισμένη με την προσαρμογή των ευρωπαϊκών ιστότοπων, και ιδίως τη μετάφραση, και ότι είχε συμβάλει στην ανάπτυξη λογισμικών. Συγκεκριμένα, από τις καταθέσεις των υπαλλήλων του ομίλου Amazon προκύπτει ότι [*εμπιστευτικό*]. Εντούτοις, ακόμη και αν οι εν λόγω δραστηριότητες και η ως άνω τεχνολογία διαδραμάτισαν σημαντικό ρόλο για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της LuxOpCo, ήταν ήσσονος σημασίας σε σχέση με τη λοιπή τεχνολογία που αναπτύχθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες.

393 Εν συνεχεία, όσον αφορά τις δραστηριότητες ανάπτυξης του καταλόγου, τις οποίες προσδιόρισε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 456 της προσβαλλομένης αποφάσεως, διαπιστώνεται ότι, όπως υποστήριξαν η Amazon και το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, οι εν λόγω δραστηριότητες δεν περιελάμβαναν τον σχεδιασμό των υποκείμενων λογισμικών του καταλόγου, ο οποίος πραγματοποιούνταν στις Ηνωμένες Πολιτείες. Οι σχετιζόμενες με τον κατάλογο δραστηριότητες που αναπτύχθηκαν στο Λουξεμβούργο [*εμπιστευτικό*]. Η τοπική εργασία σχετικά με την ανάπτυξη του καταλόγου [*εμπιστευτικό*].

394 Από την κατάθεση του αρμόδιου για τις δραστηριότητες διεθνούς λιανικού εμπορίου αντιπροέδρου, ο οποίος απασχολούνταν στις Ηνωμένες Πολιτείες, προκύπτει ότι [*εμπιστευτικό*]. Επομένως, παρότι η LuxOpCo εκτέλεσε πράξεις επί των λογισμικών σε σχέση με τον κατάλογο, οι εν λόγω πράξεις παρέμειναν πολύ περιορισμένες σε σχέση με τις πράξεις ανάπτυξης που πραγματοποίησαν οι κεντρικές υπηρεσίες του ομίλου Amazon.

395 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η LuxOpCo συνέβαλε στην ανάπτυξη της τεχνολογίας προβαίνοντας σε ορισμένες προσαρμογές, σχετιζόμενες κυρίως με τη μετάφραση και, μόνο δευτερευόντως, με την ανάπτυξη ορισμένων λογισμικών και λειτουργικών δυνατοτήτων. Επιπλέον, το μεγαλύτερο μέρος των εργασιών προσαρμογής της τεχνολογίας στις ευρωπαϊκές δραστηριότητας εξαρτιόταν σε μεγάλο βαθμό από τις κεντρικές υπηρεσίες του ομίλου Amazon. Ως εκ τούτου, η συνεισφορά της LuxOpCo στην ανάπτυξη της τεχνολογίας διαδραμάτισε μικρό μόνο ρόλο στη δημιουργία της αξίας της εν λόγω τεχνολογίας. Επομένως, παρότι ορθώς η Επιτροπή επισήμανε, στην αιτιολογική σκέψη 461 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι απαιτούμενες στην Ευρώπη προσαρμογές πραγματοποιήθηκαν στις τοπικές αγορές, εσφαλμένως αποδόθηκε τόση σημασία στη συνεισφορά της LuxOpCo στις εν λόγω προσαρμογές και αντλήθηκε εξ αυτού το συμπέρασμα ότι η εν λόγω συνεισφορά ήταν μοναδική και πολύτιμη.

396 Τρίτον, όπως επισήμανε η Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 460 και 461 της προσβαλλομένης αποφάσεως, πέραν των προσαρμογών που πραγματοποίησαν τοπικά οι ομάδες του Λουξεμβούργου, η LuxOpCo συνέβαλε επίσης στην ανάπτυξη της τεχνολογίας λόγω της συμμετοχής της στη διαδικασία προσδιορισμού των νέων τεχνολογικών αναγκών της επιχείρησης και στη μετάφρασή τους σε έργα λογισμικού.

397 Συναφώς, η LuxOpCo διέθετε διαχειριστές προγραμμάτων (technical program managers), των οποίων καθήκον ήταν να μεταφράζουν σε τεχνικό επίπεδο τις επιχειρηματικές ανάγκες ώστε να μπορεί να τις κωδικοποιήσει ένας σχεδιαστής λογισμικού (software developer) (βλ. αιτιολογική σκέψη 460 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Εξάλλου, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου δεν αμφισβητεί ότι οι λειτουργικές και τεχνικές προδιαγραφές των εργαλείων και οι απαιτούμενες προσαρμογές στην Ευρώπη πραγματοποιήθηκαν στις τοπικές αγορές.

398 Είναι αληθές, όπως υπογράμμισε η Επιτροπή, κατ' ουσίαν, στην αιτιολογική σκέψη 461 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι ο καθορισμός των επιχειρηματικών αναγκών και η κατάρτιση των προδιαγραφών διαδραμάτιζαν σημαντικό ρόλο στην ανάπτυξη της τεχνολογίας. Συγκεκριμένα, από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ότι η αξία της τεχνολογίας του ομίλου Amazon στηρίζεται στην ικανότητα της εν λόγω τεχνολογίας να εξυπηρετεί τους τρεις πυλώνες του ομίλου Amazon, ήτοι τις χαμηλές τιμές, την επιλογή και την ευκολία (βλ. σκέψη 347 ανωτέρω), και, επομένως, να ανταποκρίνεται στις ανάγκες των πελατών. Συνεπώς, η αξία της τεχνολογίας της Amazon έγκειται, επίσης, σε κάποιον βαθμό, στην προσαρμογή στις τοπικές ανάγκες και, ιδίως, στην ικανότητα των τοπικών ομάδων να καταρτίζουν τις προδιαγραφές για να επιτύχουν τις προσαρμογές της τεχνολογίας στις ανάγκες των καταναλωτών.

399 Εντούτοις, επισημαίνεται ότι, όπως υποστηρίζει η Amazon, μόνο δώδεκα περίπου διαχειριστές προγραμμάτων απασχολούνταν στο Λουξεμβούργο έναντι [*εμπιστευτικό*] στις Ηνωμένες Πολιτείες, και [*εμπιστευτικό*] από τα άτομα που απασχολούνταν στο Λουξεμβούργο εργάστηκαν μόνον στο τέλος της σχετικής περιόδου ([*εμπιστευτικό*]).

400 Επιπλέον, καίτοι η LuxOpCo προσδιόρισε τις τεχνολογικές ανάγκες της επιχείρησης και τις σχετικές με τις εν λόγω ανάγκες προδιαγραφές, ο σχεδιασμός και η δημιουργία της τεχνολογίας αναπτύχθηκαν στις Ηνωμένες Πολιτείες. Στο πλαίσιο αυτό, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή στο σημείο 103 του υπομνήματος αντικρούσεως στην υπόθεση T-318/18, οι δραστηριότητες των αμερικανικών οντοτήτων δεν περιορίζονταν μόνον στην κωδικοποίηση, αλλά ήταν πραγματικές δραστηριότητες ανάπτυξης.

401 Τέλος, όπως υποστηρίζει η Amazon, η συντριπτική πλειονότητα των στρατηγικών αποφάσεων σχετικά με την ανάπτυξη της τεχνολογίας, ιδίως όσον αφορά την Ευρώπη, λαμβάνονταν από τις αμερικανικές οντότητες και όχι από τη LuxOpCo.

402 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η υλοποίηση της εν λόγω ανάπτυξης και των βελτιώσεων της τεχνολογίας, με σκοπό τη βελτίωση της εμπειρίας των πελατών, βασιζόταν κυρίως στο μοντέλο που αναπτύχθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες, το οποίο είναι το ίδιο στην Ευρώπη και στις Ηνωμένες Πολιτείες, και σε μικρότερο μόνο βαθμό στις τεχνικές προδιαγραφές που κατάρτιζαν ενδεχομένως οι τοπικές ομάδες.

403 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, καίτοι ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι η LuxOpCo είχε συμβάλει στην ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού με την κατάρτιση τεχνικών προδιαγραφών, στο επίπεδο της τεχνολογίας που αποτελούσε αντικείμενο της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, η εν λόγω συνεισφορά παρέμεινε περιορισμένη. Επιπλέον, στο μέτρο που, πριν από το 2006, τα εν λόγω καθήκοντα ασκούσαν ήδη οι συνδεδεμένες εταιρίες, διαπιστώνεται, όπως υποστήριξε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στο σημείο 109 του δικογράφου της προσφυγής στην υπόθεση T-816/17, ότι αυτά δεν μπορούν να θεωρηθούν μοναδικά και ότι πρόκειται, αντιθέτως, για τρέχοντα καθήκοντα.

404 Τέταρτον, η Επιτροπή έκρινε ότι η LuxOpCo είχε συμβάλει στην ανάπτυξη του EFN, της μόνης τεχνολογίας που είχε πραγματικά αναπτυχθεί ειδικώς για τις ευρωπαϊκές δραστηριότητες του ομίλου Amazon.

405 Όπως εξέθεσε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 463 της προσβαλλομένης αποφάσεως, το EFN είναι συνδυασμός τεχνολογικών εξελίξεων, όπως η εισαγωγή νέων λειτουργικών δυνατοτήτων, και βελτιστοποιήσεων στον τομέα της εφοδιαστικής.

406 Δεν αμφισβητείται ότι το EFN διαδραμάτισε καίριο ρόλο στις ευρωπαϊκές επιχειρηματικές δραστηριότητες λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών. Όπως επισήμανε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 462 της προσβαλλομένης αποφάσεως, και όπως εξέθεσε η ίδια η Amazon με το υπόμνημα (post-trial brief) που κατέθεσε ενώπιον του United States Tax Court (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου των Ηνωμένων Πολιτειών) μετά τη δημοσίευση της αποφάσεώς του, η δημιουργία του EFN στόχευε στην αντιμετώπιση του προβλήματος των πλειόνων ιστότοπων που συνδέονταν με εθνικά κέντρα επεξεργασίας παραγγελιών. Η εν λόγω τεχνολογία κατέστησε δυνατή τη σύνδεση των ευρωπαϊκών κέντρων επεξεργασίας παραγγελιών και την κοινή συγκέντρωση αποθεμάτων, παρέχοντας τοιουτοτρόπως τη δυνατότητα στους πελάτες σε ολόκληρη την Ένωση να αγοράζουν εμπορεύματα από οποιονδήποτε διαδικτυακό τόπο ΕΕ της Amazon.

407 Εξάλλου, από τις καταθέσεις των υπαλλήλων της Amazon, καθώς και από το post-trial brief που κατέθεσε η Amazon ενώπιον του United States Tax Court (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου των Ηνωμένων Πολιτειών) προκύπτει ότι το EFN διαδραμάτισε καθοριστικό ρόλο για τη δρομολόγηση των δραστηριοτήτων σε δύο νέες ευρωπαϊκές χώρες, ήτοι την Ισπανία και την Ιταλία.

408 Από τη δικογραφία προκύπτει, όμως, ότι η Επιτροπή μπορούσε όντως να θεωρήσει βασίμως ότι η LuxOpCo συμμετείχε στην ανάπτυξη του EFN (βλ. σκέψη 404 ανωτέρω).

409 Συγκεκριμένα, με το post-trial brief ενώπιον του United States Tax Court (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου των Ηνωμένων Πολιτειών), η ίδια η Amazon [*εμπιστευτικό*]. Κατά το εν λόγω υπόμνημα, η AEHT (ήτοι, η Amazon Europe Holding Technology, όρος που αντιστοιχεί στην επίσημη ονομασία της LuxSCS) [*εμπιστευτικό*]. Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι, στο πλαίσιο της προαναφερθείσας στη σκέψη 14 ανωτέρω αμερικανικής διαδικασίας, δεν έγινε καμία διάκριση μεταξύ των διάφορων λουξεμβουργιανών οντοτήτων του ομίλου και ότι, στη διαδικασία εκείνη, ο όρος AEHT χρησιμοποιήθηκε αδιακρίτως για τη LuxOpCo και τη LuxSCS, Όσον αφορά τη συμμετοχή στην ανάπτυξη του EFN, είναι, πάντως, σαφές ότι η Amazon παρέπεμπε στη LuxOpCo και όχι στη LuxSCS.

410 Η διαπίστωση αυτή επιρρωννύεται, εξάλλου, από τις καταθέσεις των υπαλλήλων του ομίλου Amazon, και ιδίως εκείνη του αρμόδιου για τις δραστηριότητες διεθνούς λιανικού εμπορίου αντιπροέδρου, ο οποίος απασχολούνταν στις Ηνωμένες Πολιτείες, που επιβεβαίωσε ότι, την εποχή εκείνη, ο επικεφαλής των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων λιανικού εμπορίου, ο οποίος απασχολούνταν από τη LuxOpCo, είχε συμβάλει ενεργά στην ανάπτυξη και στον εννοιολογικό σχεδιασμό του EFN.

411 Διευκρινίζεται, εντούτοις, ότι θα ήταν εσφαλμένο να θεωρηθεί ότι η LuxOpCo ανέλαβε το σύνολο της διαδικασίας ανάπτυξης του EFN.

412 Αφενός, από τη δικογραφία προκύπτει ότι η αμερικανική έδρα διαδραμάτισε αποφασιστικό ρόλο στη δρομολόγηση του έργου του EFN.

413 Αφετέρου, όπως υποστήριξε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και όπως προκύπτει από τις καταθέσεις των υπαλλήλων του ομίλου Amazon και τη γνωμοδότηση του ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου των Ηνωμένων Πολιτειών, η ανάπτυξη του EFN πραγματοποιήθηκε με τη στήριξη των αμερικανικών οντοτήτων. Ειδικότερα, οι εργασίες που σχετίζονταν με την ανάπτυξη των λογισμικών στα οποία στηρίζεται το EFN εκτελέστηκαν από τους τεχνικούς των κεντρικών ομάδων και, ιδίως, βάσει των προδιαγραφών που κατάρτισαν οι ομάδες της LuxOpCo. Επιπλέον, η Επιτροπή δεν αμφισβητεί ότι, από λειτουργικής απόψεως, οι ορισμοί και οι απαιτήσεις της αποθήκης στους οποίους στηριζόταν το εν λόγω εργαλείο θα καθορίστηκαν επίσης στις Ηνωμένες Πολιτείες.

414 Παρότι, στην αιτιολογική σκέψη 462 της προσβαλλομένης αποφάσεως, επισημαίνει ότι το «EFN αναπτύχθηκε στην Ευρώπη», χωρίς περαιτέρω διευκρινίσεις, η Επιτροπή δεν παρέβλεψε πλήρως τη συνεισφορά των αμερικανικών οντοτήτων. Μεταξύ άλλων, στην υποσημείωση 481 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή παραθέτει χωρίο κατάθεσης, κατά το οποίο η τεχνολογία αναπτύχθηκε στην Ευρώπη με τη βοήθεια των κεντρικών τεχνολογικών ομάδων.

415 Επομένως, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, καίτοι το EFN βασιζόταν σε μεγάλο βαθμό στην τεχνολογία που αναπτύχθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες, η LuxOpCo συνέβαλε επίσης ενεργά στην ανάπτυξη της εν λόγω τεχνολογίας. Λαμβανομένης, όμως, υπόψη της σημασίας της εν λόγω τεχνολογίας για την επέκταση των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon, η Επιτροπή δεν υπέπεσε σε σφάλμα αναλύοντας τις εν λόγω συνεισφορές ως μοναδικές και πολύτιμες. Ακόμη και αν η LuxSCS ήταν, εν τέλει, κύριος της εν λόγω τεχνολογίας, δεν αμφισβητείται ότι η ανάπτυξή της ήταν επίσης αποτέλεσμα των προσπαθειών της LuxOpCo.

416 Επομένως, από τις διαπιστώσεις που προεκτέθηκαν στις σκέψεις 386 έως 415 προκύπτει ότι, πέραν του EFN, στην ανάπτυξη του οποίου μετέσχε ενεργά η LuxOpCo, οι σημαντικότερες προσαρμογές της τεχνολογίας πραγματοποιήθηκαν στις Ηνωμένες Πολιτείες, σε διαβούλευση με τις ευρωπαϊκές ομάδες, που διατύπωναν τις ανάγκες τους, και ότι, επιπλέον, ορισμένες ήσσονος σημασίας προσαρμογές μπορούσαν να πραγματοποιηθούν άμεσα από τις τοπικές ομάδες.

417 Από το σύνολο των ως άνω παρατηρήσεων προκύπτει ότι, καίτοι ορθώς έκρινε ότι, λόγω της συμμετοχής της στην ανάπτυξη του EFN, η LuxOpCo άσκησε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα σε σχέση με την τεχνολογία, η Επιτροπή υπερεκτίμησε, κατά τα λοιπά, τη σημασία των καθηκόντων της LuxOpCo σε σχέση με την ανάπτυξη της τεχνολογίας. Συγκεκριμένα, πέραν της ανάπτυξης του EFN, τα καθήκοντα της LuxOpCo περιορίζονταν κυρίως σε προσαρμογές και στην κατάρτιση τεχνικών προδιαγραφών. Επομένως, το συμπέρασμα στην αιτιολογική σκέψη 465 της προσβαλλομένης αποφάσεως, και ιδίως η διαπίστωση ότι η LuxOpCo προέβη σε σημαντικές βελτιώσεις της τεχνολογίας, δεν μπορεί να γίνει δεκτό στο σύνολό του.

418 Στο μέτρο που η ως άνω διαπίστωση βασίζεται στις καταθέσεις των υπαλλήλων της Amazon, παρέλκει η λεπτομερής εξέταση των επιχειρημάτων του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon ότι η Επιτροπή έκανε εσφαλμένη χρήση των καταθέσεων, μεταξύ άλλων για να αποφανθεί ότι η τεχνολογία (ιδίως το EFN) είχε αναπτυχθεί στην Ευρώπη, ενώ είχε αναπτυχθεί στις Ηνωμένες Πολιτείες. Συγκεκριμένα, έστω και αν η ανάλυση της Επιτροπής δεν μπορεί να γίνει δεκτή στο σύνολό της, τα σφάλματα στα οποία υπέπεσε η Επιτροπή δεν είναι ικανά να αναιρέσουν τη διαπίστωση ότι η LuxOpCo συνέβαλε όντως στην ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού, και ιδίως του EFN.

– Επί των δεδομένων πελατών (αιτιολογικές σκέψεις 466 έως 468 της προσβαλλομένης αποφάσεως)

419 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν το βάσιμο της διαπίστωσης της Επιτροπής ότι η LuxOpCo άσκησε ενεργά και κρίσιμα καθήκοντα σε σχέση με την ανάπτυξη, τη βελτίωση και τη διαχείριση των δεδομένων πελατών. Κατ' ουσίαν, υποστηρίζουν ότι τα δεδομένα πελατών συλλέγονταν αυτομάτως, χάρη στην τεχνολογία που αναπτύχθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες και χωρίς παρέμβαση των υπαλλήλων της LuxOpCo.

420 Η Επιτροπή αντικρούει τα ως άνω επιχειρήματα.

421 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι οι διάδικοι ερίζουν επί του αν η LuxOpCo συνέβαλε ενεργά στην ανάπτυξη της βάσης δεδομένων στην οποία συγκεντρώνονται οι πληροφορίες σχετικά με τους πελάτες, όπως, για παράδειγμα, το ιστορικό πωλήσεων. Πρέπει, επομένως, να διαπιστωθεί αν η συσσώρευση των δεδομένων πελατών κατά τη σχετική περίοδο, καθώς και η προστασία τους, μπορεί να αποδοθεί στη LuxOpCo.

422 Πρώτον, επισημαίνεται ότι, όπως κατέδειξε η Επιτροπή στον πίνακα 19 της προσβαλλομένης αποφάσεως, κατά τη σχετική περίοδο, ο αριθμός μοναδικών πελατών ανά έτος αυξήθηκε σημαντικά, από 17 εκατομμύρια πελάτες το 2006 σε περισσότερα από 60 εκατομμύρια πελάτες το 2014.

423 Δεύτερον, όπως έπραξε και η Επιτροπή, διαπιστώνεται ότι τα δεδομένα πελατών είναι καθοριστικό στοιχείο ενεργητικού για φορέα ηλεκτρονικού εμπορίου όπως ο όμιλος Amazon, ιδίως όσον αφορά το μάρκετινγκ. Συγκεκριμένα, ορισμένα εργαλεία, ιδίως η χρήση της τεχνολογίας των συστάσεων και των ομοιοτήτων, εξαρτώνται από τα δεδομένα πελατών. Επομένως, τα δεδομένα πελατών αποτελούν μοναδικό και πολύτιμο άυλο στοιχείο ενεργητικού.

424 Τρίτον, δεν αμφισβητείται ότι η LuxOpCo είναι η οντότητα που συνέλεξε τα δεδομένα πελατών και ότι είναι, επιπλέον, υπεύθυνη για την τήρηση της εφαρμοστέας στα εν λόγω δεδομένα νομοθεσίας. Εξάλλου, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon δεν αμφισβητούν τη διαπίστωση που περιέχεται στην αιτιολογική σκέψη 468 της προσβαλλομένης αποφάσεως ότι η LuxOpCo συσσώρευσε τα δεδομένα πελατών μέσων των ευρωπαϊκών ιστότοπων ως υπηρεσία παρασχεθείσα στη LuxSCS.

425 Επισημαίνεται, βεβαίως, όπως έπραξε και η Amazon, ότι η συλλογή των δεδομένων πελατών ήταν αυτοματοποιημένη και ότι η LuxOpCo μπορούσε να συλλέξει τα δεδομένα των πελατών χάρη στην τεχνολογία που αναπτύχθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες και παρασχέθηκε από τη LuxSCS στη LuxOpCo.

426 Εντούτοις, όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή στο σημείο 107 του υπομνήματος αντικρούσεως στην υπόθεση T-318/18, η LuxOpCo συνέβαλε ενεργά στη συσσώρευση των δεδομένων πελατών μέσω της υλοποίησης των τριών πυλώνων της στρατηγικής του ομίλου Amazon (βλ. σκέψη 347 ανωτέρω), καθιστώντας δυνατή την προσέλκυση των πελατών στους διαδικτυακούς τόπους της και τη συλλογή περισσότερων δεδομένων πελατών. Συγκεκριμένα, η συλλογή των δεδομένων πελατών είναι κατ' ανάγκην συνάρτηση της απήχησης που έχουν στους πελάτες οι διαδικτυακοί τόποι του ομίλου Amazon. Η αύξηση των επισκέψεων στους διαδικτυακούς τόπους ΕΕ, και επομένως των συλλεγόμενων δεδομένων πελατών, συνδεόταν, όμως, με την υλοποίηση από τη LuxOpCo των τριών προαναφερθέντων πυλώνων, ήτοι της τιμής, της επιλογής και της ευκολίας. Καίτοι δεν αμφισβητείται ότι η τεχνολογία που αναπτύχθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες διαδραμάτιζε καθοριστικό ρόλο στην ορθή υλοποίηση των τριών ως άνω πυλώνων, εντούτοις η LuxOpCo είχε διαδραματίσει ενεργό και κρίσιμο ρόλο σε σχέση με τη συσσώρευση νέων δεδομένων πελατών και είχε, επομένως, συμβάλει στην ανάπτυξη των εν λόγω μοναδικών και πολύτιμων άυλων στοιχείων ενεργητικού.

427 Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι η Επιτροπή ορθώς έκρινε, στην αιτιολογική σκέψη 468 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η LuxOpCo όφειλε να διασφαλίζει τη συντήρηση των δεδομένων πελατών και τη συμμόρφωση με την εφαρμοστέα νομοθεσία περί προστασίας δεδομένων. Παρότι η προστασία της βάσης δεδομένων των πελατών είναι σημαντική δραστηριότητα για επιχειρηματικό μοντέλο το οποίο βασίζεται στο λιανικό εμπόριο και στην παροχή υπηρεσιών ιδίως σε τελικούς καταναλωτές, και τούτο για τους λόγους που εξέθεσε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 466 της προσβαλλομένης αποφάσεως, πρόκειται εντούτοις για συνήθη δραστηριότητα κάθε δικαιοδόχου που εργάζεται με αυτό το είδος βάσης δεδομένων.

428 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, πρέπει να γίνουν δεκτές οι διαπιστώσεις της Επιτροπής στις αιτιολογικές σκέψεις 466 έως 468 της προσβαλλομένης αποφάσεως, τουλάχιστον καθόσον η LuxOpCo άσκησε ενεργά και κρίσιμα καθήκοντα σε σχέση με τη βελτίωση των

δεδομένων πελατών κατά τη σχετική περίοδο. Συναφώς, διαπιστώνεται ότι, συσσωρεύοντας τα δεδομένα πελατών, τα οποία τριπλασιάστηκαν στο διάστημα από το 2006 έως το 2014, όπως προκύπτει από τη σκέψη 422 ανωτέρω, η LuxOpCo συνέβαλε στη δημιουργία της αξίας του εν λόγω άυλου στοιχείου ενεργητικού, το οποίο συνιστά μοναδικό και πολύτιμο άυλο στοιχείο ενεργητικού. Επομένως, η LuxOpCo άσκησε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα.

– Επί του «σήματος Amazon» (αιτιολογικές σκέψεις 469 έως 472 της προσβαλλομένης αποφάσεως)

429 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν τη διαπίστωση της Επιτροπής ότι η αξία του «σήματος» Amazon παράγεται στο επίπεδο της LuxOpCo και των συνδεδεμένων ευρωπαϊκών εταιριών.

430 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών.

431 Πρώτον, υπογραμμίζεται ότι, όπως δέχθηκε εμμέσως η Επιτροπή στις αιτιολογικές σκέψεις 469 και 471 της προσβαλλομένης αποφάσεως, το σήμα Amazon αναγνωρίζεται ευρέως και τυγχάνει υψηλής παγκόσμιας αναγνώρισης, στοιχείο το οποίο αποτελεί σημαντικό πλεονέκτημα για την προσέλκυση πελατών. Διαπιστώνεται ότι η εν λόγω φήμη υφίστατο πριν από την ίδρυση της LuxOpCo. Εντούτοις, η διαπίστωση της Επιτροπής, στις αιτιολογικές σκέψεις 469 και 470 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι το επιχειρηματικό μοντέλο του ομίλου Amazon δεν επικεντρώνεται στην εμπορική ονομασία, καθόσον η επιχειρηματική στρατηγική του εν λόγω ομίλου ήταν επικεντρωμένη στους τρεις πυλώνες (τιμή, ευκολία, κατάλογος προϊόντων), πρέπει να γίνει δεκτή. Συγκεκριμένα, η αξία του εμπορικού σήματος στην Ευρώπη είναι επίσης συνάρτηση της ικανότητας παροχής καλής επιλογής, τιμής και ευκολίας. Η ίδια η Amazon υπογραμμίζει, εξάλλου, ότι η αξία των άυλων στοιχείων ενεργητικού στον τομέα του μάρκετινγκ του ομίλου Amazon στην Ευρώπη εξαρτάται από την ικανοποίηση των πελατών.

432 Δεύτερον, διαπιστώνεται ότι, όπως υποστηρίζουν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon, η τεχνολογία διαδραματίζει σημαντικό, εάν όχι καθοριστικό, ρόλο στην ανάπτυξη της εμπορικής ονομασίας της Amazon. Συγκεκριμένα, αφενός, η τεχνολογία κατέχει κεντρική θέση στην υλοποίηση των τριών πυλώνων. Επομένως, η ικανοποίηση των πελατών εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την τεχνολογία. Αφετέρου, η τεχνολογία διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στον τομέα του μάρκετινγκ και παρέχει τη δυνατότητα μεγιστοποίησης της πιθανότητας εμφάνισης του ονόματος «Amazon» στα αποτελέσματα των αναζητήσεων των δυνητικών πελατών. Δεν αμφισβητείται ότι η εν λόγω τεχνολογία αναπτύσσεται στις Ηνωμένες Πολιτείες.

433 Εντούτοις, η τεχνολογία δεν αρκεί αφ’ εαυτής για την υλοποίηση των τριών πυλώνων. Συγκεκριμένα, οι εν λόγω πυλώνες υλοποιήθηκαν επίσης από τη LuxOpCo, λόγω της λήψης στρατηγικών αποφάσεων αναγκαίων για την άσκηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon στην Ευρώπη.

434 Συναφώς επισημαίνεται ότι από το post-trial brief της προκύπτει ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του United States Tax Court (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου των Ηνωμένων Πολιτειών) (βλ. σκέψη 14 ανωτέρω), η Amazon υποστήριξε, κατ’ ουσίαν, ότι [*εμπιστευτικό*].

435 Ειδικότερα, με το post-trial brief που κατέθεσε ενώπιον του United States Tax Court (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου των Ηνωμένων Πολιτειών) η Amazon υποστήριξε ότι [*εμπιστευτικό*] και, στο πλαίσιο ενότητας σχετικής με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού μάρκετινγκ, ότι [*εμπιστευτικό*]

436 Με τη γνωμοδότησή του, το United States Tax Court (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο των Ηνωμένων Πολιτειών) κατέληξε, άλλωστε, στο συμπέρασμα ότι η AEHT είχε μόνον την ευθύνη της διατήρησης και της ανάπτυξης των άυλων στοιχείων ενεργητικού στον τομέα του μάρκετινγκ και ότι πλήρωνε, μέσω του επιμερισμού του κόστους, για τις αναγκαίες για τη διατήρηση της αξίας των εν λόγω άυλων στοιχείων ενεργητικού τεχνολογικές βελτιώσεις. Είναι αληθές ότι η μεν Amazon με το post-trial brief, το δε ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο των Ηνωμένων Πολιτειών με τη γνωμοδότησή του κάνουν λόγο για την AEHT. Εντούτοις, στο μέτρο που δεν γίνεται καμία διάκριση, στο πλαίσιο της αμερικανικής διαδικασίας που μνημονεύθηκε στη σκέψη 14 ανωτέρω, μεταξύ των διάφορων λουξεμβουργιανών οντοτήτων του ομίλου και που ο όρος AEHT χρησιμοποιείται αδιακρίτως τόσο για τη LuxOpCo όσο και για τη LuxSCS, στο συγκεκριμένο πλαίσιο πρέπει να θεωρηθεί ότι ο όρος AEHT αφορά τη LuxOpCo και όχι τη LuxSCS. Συγκεκριμένα, από τη δικογραφία προκύπτει ότι η LuxSCS δεν άσκησε τέτοια καθήκοντα.

437 Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι ούτε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ούτε η Amazon αμφισβητούν τη διαπίστωση που περιέχεται στην αιτιολογική σκέψη 472 της προσβαλλομένης αποφάσεως, σύμφωνα με την οποία, στην Ευρώπη, την επιγραμμική δραστηριότητα μάρκετινγκ του ομίλου Amazon ασκούσαν η LuxOpCo και οι συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες βάσει της τοπικής τεχνογνωσίας τους.

438 Υπό τις συνθήκες αυτές, καίτοι είναι αληθές ότι η φήμη του σήματος Amazon είχε παγιωθεί, στην Ευρώπη, πριν από την ίδρυση της LuxOpCo και ότι η εταιρία έχαιρε της διεθνούς φήμης του ομίλου Amazon, συνάγεται ότι ορθώς η Επιτροπή διαπίστωσε ότι, κατά τη σχετική περίοδο, η διατήρηση και η ανάπτυξη της αξίας του σήματος πραγματοποιούνταν εν μέρει, τουλάχιστον, στο επίπεδο της LuxOpCo και των ευρωπαϊκών οντοτήτων.

439 Συναφώς, επισημαίνεται, εξάλλου, όπως έπραξε και η Επιτροπή, ότι η Amazon ήταν γνωστή ως πωλητής βιβλίων και μέσων κατά την είσοδό της στην ευρωπαϊκή αγορά και ότι οι τοπικές ομάδες χρειάστηκε να καταβάλουν σημαντικές προσπάθειες προκειμένου να αναπτύξουν τη φήμη του σήματος όσον αφορά άλλες κατηγορίες προϊόντων.

440 Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνουν δεκτές οι εκτιμήσεις της Επιτροπής που διαλαμβάνονται στις αιτιολογικές σκέψεις 469 έως 472 της προσβαλλομένης αποφάσεως. Συναφώς, διαπιστώνεται, υπό το πρίσμα των διαπιστώσεων που εκτέθηκαν στις σκέψεις 433 έως 438 ανωτέρω, ότι η LuxOpCo συνέβαλε στην ανάπτυξη της αξίας του σήματος και των στοιχείων ενεργητικού στον τομέα του μάρκετινγκ και άσκησε, επομένως, πολύτιμα καθήκοντα. Αντιθέτως, κανένα στοιχείο δεν υποδηλώνει ότι τα ως άνω καθήκοντα είχαν μοναδικό χαρακτήρα. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, πρέπει να θεωρηθεί ότι ορθώς η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η LuxOpCo είχε συμβάλει στην ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού, για καθεμιά από τις τρεις συνιστώσες της. Όσον αφορά την ανάπτυξη της τεχνολογίας, η συνεισφορά της LuxOpCo αφορούσε κυρίως προσαρμογές και την κατάρτιση τεχνικών προδιαγραφών. Αντιθέτως, η συμμετοχή της LuxOpCo στην ανάπτυξη του EFN μπορεί να εξομοιωθεί με μοναδικό και πολύτιμο καθήκον. Επιπλέον, η LuxOpCo διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο στη συσσώρευση των δεδομένων πελατών, μεταξύ άλλων με την υλοποίηση των τριών πυλώνων, και συνέβαλε τοιουτοτρόπως ενεργά στην ανάπτυξη του εν λόγω μοναδικού και πολύτιμου στοιχείου ενεργητικού. Όσον αφορά τα στοιχεία ενεργητικού στον τομέα του μάρκετινγκ, η LuxOpCo διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο στην αύξηση της φήμης του σήματος Amazon στην Ευρώπη και, επομένως, άσκησε πολύτιμα καθήκοντα. Εντούτοις, δεν προκύπτει από τη δικογραφία ότι τέτοια καθήκοντα μπορούν να χαρακτηριστούν μοναδικά.

441 Πρέπει, επομένως, να συναχθεί ότι ορθώς η Επιτροπή επισήμανε, στις αιτιολογικές σκέψεις 414 και 415 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η φορολογική διοίκηση του Λουξεμβούργου έπρεπε να είχε λάβει υπόψη το γεγονός ότι η LuxOpCo ασκούσε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Αντιθέτως, δεν ήταν μοναδικά και πολύτιμα όλα τα καθήκοντα της LuxOpCo που σχετίζονταν με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού.

442 Συναφώς, διαπιστώνεται, εξάλλου, ότι τα προαναφερθέντα καθήκοντα έπρεπε να είχαν ληφθεί υπόψη, εάν όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως, τουλάχιστον κατά την ετήσια εφαρμογή της. Συγκεκριμένα, κάθε αλλαγή κατάστασης, περιλαμβανομένης της άσκησης πρόσθετων καθηκόντων, έπρεπε να είχε ληφθεί υπόψη.

ii) Επί των καθηκόντων που άσκησε η LuxOpCo στο πλαίσιο των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών του ομίλου Amazon (ενότητα 9.2.1.2.2 και αιτιολογικές σκέψεις 473 έως 499 της προσβαλλομένης αποφάσεως)

443 Όσον αφορά τα καθήκοντα που άσκησε η LuxOpCo στο πλαίσιο των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών του ομίλου Amazon, στην προσβαλλόμενη απόφαση η Επιτροπή υπογράμμισε, κατ' ουσίαν, το γεγονός ότι, τόσο κατά την έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση όσο και στην πράξη, η LuxOpCo είχε την ρόλο της ευρωπαϊκής έδρας της εταιρίας και ήταν η επιφορτισμένη με τις εν λόγω δραστηριότητες επιχείρηση. Επομένως, η LuxOpCo έπρεπε να λαμβάνει και λάμβανε τις στρατηγικές αποφάσεις σχετικά με τις ευρωπαϊκές επιχειρηματικές δραστηριότητες του ομίλου Amazon (αιτιολογικές σκέψεις 473 έως 478 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

444 Ειδικότερα, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η LuxOpCo ασκούσε όλα τα στρατηγικά καθήκοντα που συνδέονταν με τις δραστηριότητες επιγραμμικού λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών του ομίλου Amazon κατά τη σχετική περίοδο και ότι λάμβανε όλες τις στρατηγικές αποφάσεις σχετικά με τα εμπορεύματα και την τιμολόγηση, καταχώριζε τις πωλήσεις και ενεργούσε ως αντισυμβαλλόμενος των πελατών. Επομένως, απορροφούσε τα σχετικά έξοδα και αναλάμβανε τους κινδύνους των πωλήσεων και των αποθεμάτων (αιτιολογική σκέψη 475 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

445 Η Επιτροπή έκρινε, συνεπώς, ότι η LuxOpCo λάμβανε ανεξάρτητα όλες τις σχετικές αποφάσεις που αφορούσαν τους τρεις πυλώνες της στρατηγικής του ομίλου Amazon στην Ευρώπη (αιτιολογική σκέψη 478 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

446 Οι διάδικοι συμφωνούν ότι η LuxOpCo ασκούσε δραστηριότητες επιγραμμικού εμπορίου λιανικής και παροχής υπηρεσιών. Δεν αμφισβητείται επίσης ότι η LuxOpCo ασκούσε τα καθήκοντα έδρας των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon.

447 Εντούτοις, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν το γεγονός ότι η LuxOpCo ασκούσε σημαντικά καθήκοντα εκμετάλλευσης. Κατ' αυτούς, οι δραστηριότητες της LuxOpCo στηρίζονταν σε μεγάλο βαθμό στην αναπτυσσόμενη στις Ηνωμένες Πολιτείες τεχνολογία και ήταν μάλλον καθήκοντα διαχείρισης των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων ή τρέχοντα καθήκοντα επιχειρηματικής υποστήριξης, τα οποία παρήγαν χαμηλή προστιθέμενη αξία.

448 Ειδικότερα, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν ότι τα ανθρώπινα καθήκοντα αντικαταστάθηκαν από την τεχνολογία στο πλαίσιο των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon και ότι οι τιμές καθορίζονταν με αυτόματο τρόπο. Οι

προσφεύγοντες διευκρινίζουν επίσης ότι δεν ήταν δυνατόν φυσικά πρόσωπα να καθορίζουν ενεργά την τιμή των εκατομμυρίων εμπορευμάτων που είναι διαθέσιμα στους διαδικτυακούς τόπους του ομίλου Amazon, ότι οι σχέσεις με τους πωλητές και τους πελάτες ήταν σχεδόν πλήρως αυτοματοποιημένες, ότι, στα κέντρα επεξεργασίας παραγγελιών, η τοποθεσία των αποθεμάτων και η σειρά παραλαβής των αγορών ήταν καθήκοντα που καθορίζονταν από τεχνολογίες και οι υπάλληλοι των κέντρων ακολουθούσαν απλώς τις οδηγίες της τεχνολογίας, και ότι οι αποφάσεις σχετικά με το απόθεμα (αποφάσεις αγοράς, τόπος αποθήκευσης κ.λπ.) ήταν αυτοματοποιημένες, οι δε υπάλληλοι έπρεπε μόνο να εκτελούν τις υποδείξεις που παρέχονταν βάσει της τεχνολογίας.

449 Πρέπει, επομένως, να εξεταστεί αν ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι η LuxOpCo ασκούσε σημαντικά καθήκοντα εκμετάλλευσης και λάμβανε στρατηγικές αποφάσεις σε σχέση με καθέναν από τους τρεις πυλώνες της στρατηγικής του ομίλου Amazon με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εξομοιωθεί με επιχείρηση που ασκούσε απλώς και μόνον καθήκοντα διαχείρισης.

– *Επί της επιλογής (αιτιολογικές σκέψεις 479 έως 489 της προσβαλλομένης αποφάσεως)*

450 Στην αιτιολογική σκέψη 479 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η επέκταση και η διατήρηση της μεγαλύτερης επιλογής αποτέλεσαν βασικό παράγοντα της επιτυχίας της Amazon στην Ευρώπη. Επισήμανε επίσης ότι η απόφαση σχετικά με τις κατηγορίες προϊόντων που επρόκειτο να πωληθούν λαμβανόταν βάσει της αγοράς. Απαιτούσε επομένως ανθρώπινη παρέμβαση και η τεχνολογία αφ' εαυτής δεν επαρκούσε.

451 Ειδικότερα, η Επιτροπή επισήμανε, αφενός, ότι η LuxOpCo στηριζόταν σε σημαντικό αριθμό υπαλλήλων που απασχολούνταν από τις συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες, οι οποίοι παρενέβαιναν για να δημιουργήσουν την επιλογή στην Ευρώπη και να επεκτείνουν τις νέες κατηγορίες διαθέσιμων προϊόντων βάσει της τοπικής αγοράς, των προϊόντων και της τεχνογνωσίας του πελάτη (ήτοι της «τοπικής τεχνογνωσίας» τους) (αιτιολογικές σκέψεις 470 έως 482 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Αφετέρου, η LuxOpCo διαδραμάτισε καθοριστικό ρόλο στην εξαγορά τοπικών επιχειρήσεων, τη σύναψη συνεργασιών με προμηθευτές και τη δημιουργία προγραμμάτων τρίτων για την ανάπτυξη της πλατφόρμας MarketPlace (αιτιολογικές σκέψεις 483 έως 489 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

452 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon δεν αμφισβητούν τη γενικής φύσεως διαπίστωση, στην αιτιολογική σκέψη 483 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Amazon δημιουργεί την επιλογή της μέσω της εξαγοράς άλλων λιανοπωλητών που δραστηριοποιούνται στην αγορά, συνεργασιών με προμηθευτές και προγραμμάτων τρίτων, όπως το MarketPlace.

453 Εξάλλου, από την κατάθεση του πρώην υπευθύνου προγραμμάτων τρίτων στην Ευρώπη (και ιδίως του MarketPlace) προκύπτει ότι το έργο των υπευθύνων πρόσληψης ήταν καθοριστικής σημασίας για τη διάθεση νέων προϊόντων στους διαδικτυακούς τόπους.

454 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon δεν αμφισβητούν επίσης το γεγονός ότι η LuxOpCo, με τη στήριξη των συνδεδεμένων ευρωπαϊκών εταιριών, ανέλαβε τις εν λόγω «γενικές» δραστηριότητες του ομίλου Amazon, εξαγόρασε ορισμένες ευρωπαϊκές επιχειρήσεις λιανικού εμπορίου, συνήψε συνεργασίες με Ευρωπαίους προμηθευτές, καθορίζοντας πολιτικές και βέλτιστες πρακτικές για την επιλογή και την προώθηση νέων κατηγοριών προϊόντων, και καθόρισε ακόμη και τυποποιημένους συμβατικούς όρους για τους προμηθευτές (βλ. αιτιολογική σκέψη 485 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

455 Εξάλλου, από την κατάθεση του αρμόδιου για τις δραστηριότητες διεθνούς λιανικού εμπορίου αντιπροέδρου, ο οποίος απασχολούνταν στις Ηνωμένες Πολιτείες, προκύπτει ότι [*εμπιστευτικό*]. Επομένως, ακόμη και αν δεν λάμβανε εντελώς αυτόνομα τις αποφάσεις σχετικά με τις κατηγορίες προϊόντων, η LuxOpCo διαδραμάτιζε σημαντικό ρόλο στην προώθηση μιας νέας κατηγορίας προϊόντων. Συναφώς, από την κατάθεση του πρώην επικεφαλής των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων λιανικού εμπορίου, ο οποίος απασχολούνταν από τη LuxOpCo, προκύπτει ότι, στο πλαίσιο της προώθησης νέας κατηγορίας προϊόντων, αυτός [*εμπιστευτικό*].

456 Επομένως, η αναδιάρθρωση του 2006 κατέστησε δυνατή την πιο αυτόνομη διαχείριση των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων.

457 Συνεπώς, διαπιστώνεται ότι ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι η LuxOpCo λάμβανε σημαντικές αποφάσεις σχετικά με την επιλογή και ότι η τεχνολογία αφ' εαυτής δεν επαρκούσε για την υλοποίηση στην Ευρώπη του συγκεκριμένου πυλώνα της στρατηγικής του ομίλου Amazon.

– *Επί των τιμών (αιτιολογικές σκέψεις 490 έως 493 της προσβαλλομένης αποφάσεως)*

458 Όσον αφορά τις τιμές, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, παρότι η τιμολόγηση ήταν αυτοματοποιημένη και βασιζόταν στη χρήση αλγορίθμου, ο εν λόγω αλγόριθμος δεν ήταν παρά ένα εργαλείο εκτέλεσης συγκεκριμένης πολιτικής τιμολόγησης, την οποία καθόριζε η LuxOpCo στην Ευρώπη.

459 Ειδικότερα, η Επιτροπή επισήμανε ότι, χωρίς ατομικές πληροφορίες βασισμένες στην τεχνογνωσία της τοπικής αγοράς προερχόμενες από τις συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες, ο αλγόριθμος τιμολόγησης δεν θα είχε λειτουργήσει αποτελεσματικά. Στην Ευρώπη, αυτό γινόταν από τη LuxOpCo με την υποστήριξη των συνδεδεμένων ευρωπαϊκών εταιριών.

460 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν τις παραπάνω διαπιστώσεις. Υποστηρίζουν, μεταξύ άλλων, ότι οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της LuxOpCo στηρίζονται σε μεγάλο βαθμό στην αυτοματοποίηση και ότι η συμμετοχή των υπαλλήλων της LuxOpCo ήταν ελάχιστη, ιδίως όσον αφορά τις τιμές.

461 Βεβαίως, δεν αμφισβητείται, όπως υποστηρίζει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, ότι, χωρίς την τεχνολογία, οι δραστηριότητες της LuxOpCo θα ήταν πολύ πιο περιορισμένες.

462 Εντούτοις, διαπιστώνεται ότι, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 168 της προσβαλλομένης αποφάσεως, έως το 2009, η τιμολόγηση στον όμιλο Amazon πραγματοποιούνταν κυρίως με μη αυτοματοποιημένο τρόπο. Οι τιμές καθορίζονται μέσω αλγορίθμου τιμολόγησης μόλις από το 2009. Συναφώς, ορθώς η Επιτροπή διαπίστωσε, επομένως, ότι ο αλγόριθμος δεν επαρκούσε αφ' εαυτού για την τιμολόγηση και ότι καθιστούσε δυνατή την εκτέλεση της πολιτικής τιμολόγησης που καθόριζε η LuxOpCo στην Ευρώπη (βλ. αιτιολογική σκέψη 490 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

463 Κατ' αρχάς, όπως επισήμανε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 491 της προσβαλλομένης αποφάσεως, χωρίς ατομικές πληροφορίες παρεχόμενες από τη LuxOpCo, βασισμένες στην τεχνογνωσία της τοπικής αγοράς προερχόμενες από τις συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες, ο αλγόριθμος τιμολόγησης δεν θα μπορούσε να λειτουργήσει αποτελεσματικά.

464 Εν συνεχεία, όπως επισήμανε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 492 της προσβαλλομένης αποφάσεως, από το εγχειρίδιο διαδικασιών και πολιτικών για την Ένωση του ομίλου Amazon προκύπτει ότι η τιμολόγηση πραγματοποιούνταν στο Λουξεμβούργο από επιτροπή καθορισμού

τιμών λιανικής της ΕΕ, την οποία απάρτιζαν διευθυντικά στελέχη της LuxOpCo. Η επιτροπή αυτή ήταν αποκλειστικά υπεύθυνη για τον καθορισμό κατευθυντήριων τιμών τιμολόγησης για τα προϊόντα που προσέφερε ο όμιλος Amazon μέσω των ευρωπαϊκών ιστότοπων. Τον ρόλο της LuxOpCo στον καθορισμό των πολιτικών τιμολόγησης επιβεβαιώνουν επίσης οι καταθέσεις των υπαλλήλων της LuxOpCo.

465 Επιπλέον, δεν αμφισβητείται ότι η LuxOpCo απασχολούσε υπεύθυνο τιμολόγησης για την Ευρώπη, ο οποίος έπρεπε να εγκρίνει τις τιμές, ιδίως όταν αυτές απέκλιναν από τις τιμές που καθορίζονταν μέσω του αλγορίθμου, καθώς και ότι υπήρχε ομάδα υπεύθυνη για [*εμπιστευτικό*] σε παγκόσμιο επίπεδο. Η εν λόγω ομάδα, εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο εντός της LuxOpCo, παρακολουθούσε τις τιμές [*εμπιστευτικό*] και εξέταζε τις τιμές σε παγκόσμιο επίπεδο, περιλαμβανομένων των τιμών στις ΗΠΑ (βλ. αιτιολογική σκέψη 492 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

466 Τέλος, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon δεν αμφισβητούν με τεκμηριωμένο τρόπο το γεγονός ότι η LuxOpCo ανέπτυξε ιδιαίτερη στρατηγική για να παραγάγει έσοδα και για να ξεχωρίσει από τους ανταγωνιστές της. Συναφώς, η επιρροή της LuxOpCo και των συνδεδεμένων ευρωπαϊκών εταιριών επί των αποφάσεων τιμολόγησης αντικατοπτριζόταν στις προσφορές επί των τιμών στους διαδικτυακούς τόπους ΕΕ (βλ. αιτιολογική σκέψη 493 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Δεν αμφισβητείται ότι, κατά τα πρώτα έτη της λειτουργίας του στη Γερμανία, ο διαδικτυακός τόπος «Amazon.de» επινόησε μάλιστα την «εγγύηση χαμηλότερης τιμής», η οποία παρείχε κίνητρο στους πελάτες της Amazon να γνωστοποιούν πληροφορίες σχετικά με τις τιμές, ώστε να λάβουν έκπτωση επί των αγορών τους, και ότι, στο Ηνωμένο Βασίλειο, ορισμένα συνηθισμένα στην αγορά είδη εκπτώσεων επί των τιμών, όπως [*εμπιστευτικό*], δυσχεραίνουν [*εμπιστευτικό*] τον ανταγωνισμό των τιμών [*εμπιστευτικό*]. Όσον αφορά την πώληση βιβλίων στη Γαλλία και τη Γερμανία, η LuxOpCo ανέπτυξε πρόγραμμα δωρεάν αποστολής. Συναφώς, πρόκειται για παραδείγματα αποφάσεων τιμολόγησης σε σχέση με τους ανταγωνιστές στην αγορά και, επομένως, για στρατηγικές αποφάσεις εμπόρου λιανικής.

467 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, συνάγεται το συμπέρασμα ότι η LuxOpCo έλαβε στρατηγικές αποφάσεις όσον αφορά την τιμολόγηση και, επομένως, άσκησε σημαντικά καθήκοντα. Καίτοι είναι αληθές ότι η τιμολόγηση εξαρτιόταν από την τεχνολογία του ομίλου Amazon, εντούτοις η παρέμβαση των συνεργατών της LuxOpCo ήταν επίσης καθοριστικής σημασίας.

– *Επί της «ευκολίας» (αιτιολογικές σκέψεις 494 έως 499 της προσβαλλομένης αποφάσεως)*

468 Όσον αφορά την «ευκολία», η Επιτροπή διαπίστωσε ότι η LuxOpCo ήταν υπεύθυνη να διασφαλίζει την ευκολία της προσφοράς του λιανικού εμπορίου και της πλατφόρμας του ομίλου Amazon στην Ευρώπη. Ειδικότερα, η LuxOpCo διέθετε ομάδα «τοπικής προσαρμογής και μετάφρασης» για τον έλεγχο και την προσαρμογή της αυτόματης μετάφρασης και τη συγχώνευση των διάφορων ευρωπαϊκών καταλόγων για τη δημιουργία και τη διαχείριση του EFN (αιτιολογική σκέψη 495 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Η LuxOpCo και οι συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες κατείχαν και ανέπτυξαν την τεχνογνωσία σε θέματα εφοδιαστικής, ιδίως όσον αφορά τις παραδόσεις (αιτιολογική σκέψη 496 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

469 Κατά την Επιτροπή, η τεχνολογία είναι προαπαιτούμενο της «ευκολίας», ιδίως όσον αφορά τη μετάφραση των ευρωπαϊκών καταλόγων εμπορευμάτων, την παράδοση και την εξυπηρέτηση πελατών (βλ. αιτιολογικές σκέψεις 494 έως 499 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Το προσωπικό της LuxOpCo διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο τόσο στο επίπεδο των καταλόγων

εμπορευμάτων όσο και σε σχέση με την παράδοση των προϊόντων και την εξυπηρέτηση πελατών. Συναφώς, η τεχνογνωσία ανήκε στη LuxOpCo και στις συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες (βλ. αιτιολογική σκέψη 496 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

470 Εξάλλου, τα ως άνω στοιχεία δεν αμφισβητούνται με τεκμηριωμένο τρόπο από το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και την Amazon και πρέπει να γίνουν δεκτά.

471 Επομένως, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η LuxOpCo έλαβε στρατηγικές αποφάσεις σε σχέση με την εκμετάλλευση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon στην Ευρώπη και ήταν, συνεπώς, ο κύριος υπεύθυνος για την υλοποίηση των τριών πυλώνων της στρατηγικής του εν λόγω ομίλου για τη συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή. Συνεπώς, ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι, παρά τη σημασία της τεχνολογίας, η LuxOpCo είχε διαδραματίσει επίσης σημαντικό ρόλο στην εκμετάλλευση και στην επέκταση των εν λόγω δραστηριοτήτων λιανικού εμπορίου και πλατφόρμας και ότι, επομένως, είχε ασκήσει πολύτιμα καθήκοντα. Εντούτοις, από τη δικογραφία δεν προκύπτει ότι τα εν λόγω καθήκοντα είχαν μοναδικό χαρακτήρα.

iii) Επί των στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποίησε η LuxOpCo (αιτιολογικές σκέψεις 500 έως 505 της προσβαλλομένης αποφάσεως)

472 Όσον αφορά τα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποίησε η LuxOpCo, η Επιτροπή επισήμανε, στην αιτιολογική σκέψη 500 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η LuxOpCo είχε χρησιμοποιήσει «σημαντικά στοιχεία ενεργητικού» για την άσκηση των καθηκόντων που εκτίθενται στις ενότητες 9.2.1.2.1 (καθήκοντα σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού) και 9.2.1.2.2 (καθήκοντα σε σχέση με την εκμετάλλευση της ευρωπαϊκής δραστηριότητας λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών) της απόφασής της.

473 Αφενός, η Επιτροπή διαπίστωσε, στην αιτιολογική σκέψη 501 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η LuxOpCo ήταν ιδιοκτήτης και διαχειριστής ολόκληρου του αποθέματος (κατά τη σχετική περίοδο, τα αποθέματα αντιπροσώπευαν [*εμπιστευτικό*] δισεκατομμύρια ευρώ) και ότι κατείχε όλες τις μετοχές της ASE, της AMEU και των συνδεδεμένων ευρωπαϊκών εταιριών στις οποίες παρείχε χρηματοδότηση.

474 Αφετέρου, η Επιτροπή υποστήριξε ότι από τη διάρθρωση του κόστους της LuxOpCo προέκυπτε ότι σημαντικά στοιχεία ενεργητικού χρησιμοποιούνταν για την απορρόφηση των εξόδων που πραγματοποιούνταν σε σχέση με την ανάπτυξη και τη βελτίωση των άυλων στοιχείων ενεργητικού στο πλαίσιο των ασκούμενων καθηκόντων (αιτιολογική σκέψη 502 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Ειδικότερα, όσον αφορά το εμπορικό σήμα, η LuxOpCo πραγματοποίησε σημαντικά άμεσα έξοδα μάρκετινγκ (για παράδειγμα, το κόστος προσφορών) (αιτιολογικές σκέψεις 503 και 504 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Ως εκ τούτου, η Επιτροπή εκτίμησε ότι, απουσία οποιασδήποτε προσδιορίσιμης επιστροφής προς τη LuxOpCo, έπρεπε να θεωρηθεί ότι η LuxOpCo πραγματοποίησε όντως τα εν λόγω έξοδα.

475 Επομένως, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η LuxOpCo πραγματοποίησε όντως τα έξοδα σε σχέση με την οικονομική εκμετάλλευση των άυλων στοιχείων ενεργητικού, καθώς και σε σχέση με την ανάπτυξη, τη βελτίωση και τη διαχείριση αυτών. Κατά την Επιτροπή, τα εν λόγω έξοδα δεν μπορούν να θεωρηθούν στο σύνολό τους έξοδα πραγματοποιηθέντα για λογαριασμό της LuxSCS (αιτιολογική σκέψη 505 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

476 Κατά τα λοιπά, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon δεν αμφισβητούν με τεκμηριωμένο τρόπο τις ως άνω διαπιστώσεις, με εξαίρεση όσον αφορά το γεγονός ότι η LuxOpCo πραγματοποίησε τα έξοδα που σχετίζονται με την ανάπτυξη, τη βελτίωση και τη διαχείριση των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Συναφώς, αρκεί η παραπομπή στη σκέψη 235 ανωτέρω. Με εξαίρεση την κρίση ότι η LuxOpCo πραγματοποίησε τα έξοδα που σχετίζονται με τη ΣΕΚ και τη σύμβαση εισόδου, οι εκτιμήσεις της Επιτροπής στις αιτιολογικές σκέψεις 500 έως 505 της προσβαλλομένης αποφάσεως πρέπει να γίνουν δεκτές.

iv) Επί των κινδύνων που ανέλαβε η LuxOpCo (αιτιολογικές σκέψεις 506 έως 517 της προσβαλλομένης αποφάσεως)

477 Όσον αφορά τους κινδύνους που ανέλαβε η LuxOpCo, η Επιτροπή εκτίμησε, στις αιτιολογικές σκέψεις 506 έως 517 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η εν λόγω εταιρία ανέλαβε, τόσο βάσει των διατάξεων των συμβάσεων που συνήφθησαν με τη LuxSCS όσο και στην πράξη, αφενός, τους κινδύνους που σχετίζονταν με την ανάπτυξη, τη βελτίωση και τη διαχείριση των άυλων στοιχείων ενεργητικού. Αφετέρου, η LuxOpCo έλεγχε και διαχειριζόταν όλους τους σχετικούς εμπορικούς και επιχειρηματικούς κινδύνους σε σχέση με την ευρωπαϊκή δραστηριότητα λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών του ομίλου Amazon, συμπεριλαμβανομένων, ενδεικτικά, του πιστωτικού κινδύνου, του κινδύνου είσπραξης, του κινδύνου αποθέματος, του κινδύνου αγοράς, του κινδύνου ζημίας ή ακόμη των κινδύνων που σχετίζονται με τη διατήρηση προσωπικού ικανού να πωλεί αγαθά και να παρέχει υπηρεσίες αποτελεσματικά και εμπρόθεσμα.

478 Εν συνεχεία, η Επιτροπή απέρριψε το επιχείρημα που προέβαλε η Amazon κατά τη διοικητική διαδικασία ότι η LuxOpCo εξαρτιόταν σε μεγάλο βαθμό από την τεχνολογία για τη διαχείριση και την ανάληψη των κινδύνων (αιτιολογικές σκέψεις 506 και 508 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

479 Κατ' αρχάς, κατά την Επιτροπή, ακόμη και αν η τεχνολογία καθιστούσε δυνατή την ελαχιστοποίηση των κινδύνων, η LuxOpCo ανέλαβε τους εν λόγω κινδύνους λόγου του ρόλου της ως ευρωπαϊκής έδρας και των δραστηριοτήτων της λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών (αιτιολογικές σκέψεις 509 και 510 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Η Επιτροπή επισημαίνει ότι, ακόμη και αν η LuxOpCo στηριζόταν στην τεχνολογία για τη διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων, αυτό ήταν απλώς αποτέλεσμα στρατηγικής αποφάσεως που έλαβε η ίδια (αιτιολογική σκέψη 511 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

480 Επιπλέον, δεν αποδείχθηκε, ούτε στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση ούτε σε άλλο έγγραφο, ότι οι στρατηγικοί, χρηματοοικονομικοί και λειτουργικοί κίνδυνοι τους οποίους αντιμετώπιζε η LuxOpCo στις καθημερινές εργασίες της αποτελούσαν αντικείμενο διαχείρισης μέσω πολιτικής του ομίλου σε θέματα διαχείρισης κινδύνων (αιτιολογική σκέψη 512 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Αντιθέτως, κίνδυνοι όπως η απώλεια εργασιών αποτελούσαν αντικείμενο διαχείρισης σε τοπικό επίπεδο, με τη LuxOpCo υπεύθυνο κύριο οικονομικό φορέα στην Ευρώπη (αιτιολογικές σκέψεις 513 έως 515 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

481 Οι διάδικοι ερίζουν όσον αφορά το ζήτημα της οντότητας που ανέλαβε όντως τους κινδύνους που σχετίζονταν με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού και ειδικότερα το ζήτημα του αν η LuxOpCo χρησιμοποίησε στοιχεία ενεργητικού για να απορροφήσει τα έξοδα που σχετίζονταν με την ανάπτυξη της διανοητικής ιδιοκτησίας. Επιπλέον, κατά το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, μέρος των κινδύνων και των καθηκόντων που προσδιόρισε η Επιτροπή είχαν αναληφθεί και ασκούνταν από τις συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες και όχι από τη LuxOpCo.

482 Όσον αφορά τους σχετικούς με την ανάπτυξη, τη βελτίωση και τη διαχείριση των άυλων στοιχείων ενεργητικού κινδύνους, δεν ευσταθεί η διαπίστωση την οποία διατύπωσε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 507 της προσβαλλομένης αποφάσεως, δηλαδή ότι η LuxOpCo είχε αναλάβει τους εν λόγω κινδύνους, τόσο βάσει των διατάξεων των συμβάσεων που συνήφθησαν με τη LuxSCS όσο και στην πράξη.

483 Όπως ορθώς επισήμανε το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, στο σημείο 104 του δικογράφου της προσφυγής στην υπόθεση T-816/17, καίτοι είναι αληθές ότι, δυνάμει της σύμβασης παραχώρησης άδειας εκμετάλλευσης, η LuxSCS είχε μεταβιβάσει ορισμένους κινδύνους σχετικούς με την εκμετάλλευση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στη LuxOpCo, εντούτοις, η LuxSCS, η οποία ήταν νόμιμος κύριος του δικαιώματος εκμετάλλευσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού κατά τη σχετική περίοδο, εξακολουθούσε να φέρει τους κινδύνους που σχετίζονταν με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, δεδομένου ότι έπρεπε να τηρήσει την υποχρέωση που υπείχε δυνάμει της σύμβασης εισόδου και της ΣΕΚ σχετικά με την καταβολή των εξόδων εισόδου και ΣΕΚ στην ATI και στην A 9.

484 Η Επιτροπή δεν αντέκρουσε με εμπεριστατωμένο τρόπο την ως άνω διαπίστωση. Όσον αφορά την οικονομική δυνατότητα της LuxSCS να αναλάβει τους κινδύνους, σε περίπτωση επέλευσής τους, η Επιτροπή δεν μπόρεσε να αποδείξει ότι η LuxSCS δεν διέθετε σημαντικά ίδια κεφάλαια. Όσον αφορά το αρχικό κεφάλαιο της LuxSCS, το οποίο η Επιτροπή χαρακτήρισε στην αιτιολογική σκέψη 445 της προσβαλλομένης αποφάσεως άνευ σημασίας, δεν αμφισβητείται ότι, τουλάχιστον το 2006, η LuxSCS μπόρεσε να απορροφήσει τις ζημίες που υπέστη κατά τα πρώτα έτη της λειτουργίας της, χωρίς την παρέμβαση της LuxOpCo, χάρη στο κεφάλαιό της. Συγκεκριμένα, το 2006, το ποσό των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που κατέβαλε η LuxOpCo στη LuxSCS ήταν σημαντικά χαμηλότερο των ποσών εξαγοράς και επιμερισμού του κόστους που κατέβαλε η LuxSCS.

485 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να θεωρηθεί ότι η LuxOpCo είχε αναλάβει, στην καλύτερη περίπτωση, μέρος των κινδύνων που σχετίζονταν με την ύπαρξη, την ανάπτυξη, τη βελτίωση και τη διαχείριση των άυλων στοιχείων ενεργητικού.

486 Αντιθέτως, όσον αφορά τους άλλους κινδύνους που μνημονεύονται στις αιτιολογικές σκέψεις 507 έως 517 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ήτοι τους κινδύνους της δραστηριότητας επιγραμμικού εμπορίου λιανικής και παροχής υπηρεσιών, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon δεν αντικρούουν εμπεριστατωμένα τη διαπίστωση ότι η LuxOpCo είχε αναλάβει τους εν λόγω κινδύνους, όπως τον κίνδυνο απώλειας εργασιών (βλ. αιτιολογική σκέψη 514 της εν λόγω αποφάσεως) και τους κινδύνους που σχετίζονταν με την κατοχή μη πωληθέντων αποθεμάτων στην Ευρώπη, τη φιλοξενία των εξυπηρετητών και τη συντήρηση κέντρων κλήσης, τις επισφαλείς απαιτήσεις και τη μη ολοκλήρωση ή μη εκτέλεση των συναφθεισών με τους πελάτες συμβάσεων. Ειδικότερα, παρότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν ότι η τεχνολογία καθιστούσε δυνατή την ελαχιστοποίηση των κινδύνων της LuxOpCo σε σχέση με την εκμετάλλευση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, και ιδίως των κινδύνων αποθέματος, επιβάλλεται η διαπίστωση, όπως επισήμανε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 510 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι η τεχνολογία δεν εξάλειψε πλήρως τους εν λόγω κινδύνους. Επομένως, οι διαπιστώσεις της Επιτροπής πρέπει να γίνουν δεκτές.

ν) Συμπεράσματα επί της λειτουργικής ανάλυσης της LuxOpCo

487 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, διαπιστώνεται ότι η λειτουργική ανάλυση της LuxOpCo εκ μέρους της Επιτροπής δεν πείθει στο σύνολό της.

488 Πρώτον, υπό το πρίσμα των πληροφοριών που συνέλεξε η Επιτροπή για την έκδοση της προσβαλλομένης αποφάσεως, όπως εκτίθενται στην εν λόγω απόφαση και όπως έγιναν εν μέρει δεκτές ανωτέρω, δεν μπορούσε να αποκλειστεί να μπορεί να θεωρηθεί ότι η LuxOpCo ασκούσε όντως ορισμένα μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα όσον αφορά τα άυλα στοιχεία ενεργητικού. Τούτο ισχύει όσον αφορά την ανάπτυξη του EFN και τη συσσώρευση των δεδομένων πελατών. Κατά τα λοιπά, όσον αφορά τα στοιχεία ενεργητικού στον τομέα του μάρκετινγκ, παρότι τα καθήκοντα της LuxOpCo είναι πολύτιμα, δεν αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω καθήκοντα μπορούν να θεωρηθούν μοναδικά.

489 Δεύτερον, η ανάλυση των καθηκόντων της LuxOpCo ως επιγραμμικού εμπόρου λιανικής και ως παρόχου υπηρεσιών μπορεί να γίνει, ως επί το πλείστον, δεκτή. Συναφώς, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζουν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon, η LuxOpCo δεν περιοριζόταν στην άσκηση απλώς και μόνον καθηκόντων «διαχείρισης», αλλά δραστηριοποιούνταν ως επιγραμμικός έμπορος λιανικής και αναλάμβανε τους εγγενείς στις εν λόγω δραστηριότητες κινδύνους. Τα εν λόγω καθήκοντα ήταν όντως «πολύτιμα», καθότι επρόκειτο για δραστηριότητες που μπορούσαν να συνεισφέρουν σημαντικά στον κύκλο εργασιών της LuxOpCo και, επομένως, στο επιχειρηματικό μοντέλο του ομίλου Amazon. Εντούτοις, τα εν λόγω καθήκοντα δεν μπορούν να χαρακτηριστούν μοναδικά. Συγκεκριμένα, στο μέτρο που το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστήριξαν ότι μια επιχείρηση μπορεί να θεωρηθεί οντότητα που ασκεί συνήθη καθήκοντα (εξ αντιδιαστολής προς την οντότητα που ασκεί μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα) όταν τα εν λόγω καθήκοντα μπορούν να αποτιμηθούν (στην αγγλική γλώσσα «benchmarked») ευχερώς (βλ. σκέψη 225 ανωτέρω), αρκεί να επισημανθεί ότι η έκθεση [*εμπιστευτικό*], την οποία επικαλέστηκαν οι κύριοι διάδικοι, αφορά δραστηριότητες επιγραμμικού εμπόρου λιανικής και εξετάζει το ζήτημα της αμοιβής που παρατηρείται στην αγορά για τους εν λόγω εμπόρους λιανικής.

490 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, διαπιστώνεται ότι, καίτοι η Επιτροπή βασίμως έκρινε ότι ορισμένα καθήκοντα της LuxOpCo, σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, ήταν μοναδικά και πολύτιμα, η άποψή της ότι τα καθήκοντα της LuxOpCo σε σχέση με τις επιχειρηματικές δραστηριότητές της ήταν μοναδικά και πολύτιμα δεν μπορεί να γίνει δεκτή στο σύνολό της. Παρότι ορθώς διαπίστωσε ότι η LuxOpCo ασκούσε περισσότερα καθήκοντα από εκείνα που ελήφθησαν υπόψη για την έκδοση της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως, ήτοι απλά καθήκοντα «διαχείρισης», η Επιτροπή εσφαλμένως δέχθηκε ότι τα καθήκοντα της LuxOpCo που σχετίζονταν με τη δραστηριότητα εμπόρου λιανικής ήταν μοναδικά και πολύτιμα.

491 Το ως άνω συμπέρασμα δεν αναιρείται από κανένα από τα λοιπά επιχειρήματα που προέβαλαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon.

492 Πρώτον, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστηρίζουν ότι το γεγονός ότι τα καθήκοντα της LuxOpCo ασκούσαν, πριν από την αναδιάρθρωση του 2006, οι συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες και ότι αυτές αμείβονταν βάσει του κόστους προσαυξημένου με περιθώριο κέρδους αποδεικνύει ότι τα καθήκοντα της LuxOpCo δεν είναι τρέχοντα καθήκοντα. Συναφώς, αρκεί η επισήμανση ότι σκοπός της αναδιάρθρωσης του 2006 ήταν ακριβώς η δημιουργία έδρας για τις ευρωπαϊκές δραστηριότητες του ομίλου Amazon, αποδίδοντας στη LuxOpCo καθήκοντα πολύ πιο σημαντικά από εκείνα των συνδεδεμένων ευρωπαϊκών εταιριών.

493 Δεύτερον, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου προσάπτει στην Επιτροπή ότι απέδωσε στη LuxOpCo τα καθήκοντα που ασκούσαν οι συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες. Συναφώς, αρκεί η επισήμανση ότι οι συνδεδεμένες ευρωπαϊκές εταιρίες ενεργούσαν ως πάροχοι υπηρεσιών της

LuxOpCo και αμείβονταν εξάλλου ως τέτοιοι. Επομένως, ασκούσαν τα καθήκοντά τους για λογαριασμό και με κίνδυνο της LuxOpCo. Συνεπώς, η Επιτροπή μπορούσε να αποδώσει τα εν λόγω καθήκοντα στη LuxOpCo.

2) Επί της επιλογής της μεθόδου

494 Όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 317, η Επιτροπή έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι η χρήση της TNMM για τον καθορισμό του ποσού των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης και της αμοιβής της LuxOpCo ήταν εσφαλμένη και ότι έπρεπε να είχε χρησιμοποιηθεί η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών.

495 Ειδικότερα, στην αιτιολογική σκέψη 567 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι, όταν αμφότερα τα μέρη της ενδοομιλικής συναλλαγής προβαίνουν σε μοναδικές και πολύτιμες συνεισφορές στην εν λόγω συναλλαγή, η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους θεωρείται συνήθως καταλληλότερη μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης, στο μέτρο που, στην περίπτωση αυτή θα αναμενόταν ότι ανεξάρτητα μέρη θα διαιρούσαν τα κέρδη της συναλλαγής αναλογικά προς τις αντίστοιχες συνεισφορές τους.

496 Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή διευκρίνισε, παραπέμποντας στην αιτιολογική σκέψη 256 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ότι στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ γίνεται διαφοροποίηση δύο μεθόδων επιμερισμού του κέρδους, ήτοι της ανάλυσης των συνεισφορών και της ανάλυσης του υπολειμματικού κέρδους. Όσον αφορά την ανάλυση του υπολειμματικού κέρδους, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι εφαρμόζεται στην περίπτωση που ένα μέρος αμείβεται για τα τρέχοντα καθήκοντά του επιπλέον της αμοιβής που λαμβάνει για τα μοναδικά και πολύτιμα στοιχεία που συνεισφέρει στη συναλλαγή. Όσον αφορά την ανάλυση των συνεισφορών, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι συνίσταται στον επιμερισμό των συνδυασμένων κερδών βάσει της σχετικής αξίας των καθηκόντων που εκτελεί (λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποίησε και των κινδύνων που ανέλαβε) καθένα από τα μέρη που συμμετέχει στις ενδοομιλικές συναλλαγές που τιμολογούνται.

497 Η Επιτροπή επισήμανε επιπλέον ότι, όταν τα δύο μέρη της ελεγχόμενης συναλλαγής παρέχουν μοναδικές και πολύτιμες συνεισφορές και δεν υπάρχουν λιγότερο σύνθετες συναλλαγές των οποίων η τιμή έπρεπε να καθοριστεί χωριστά, είναι ορθότερο να εφαρμόζεται η ανάλυση των συνεισφορών για τον καταλογισμό των συνδυασμένων κερδών. Η ανάλυση του υπολειμματικού κέρδους ενδείκνυται για λιγότερο σύνθετες συναλλαγές.

498 Βάσει των ως άνω παρατηρήσεων, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, δεδομένου ότι θεωρούνταν ότι τόσο η LuxSCS όσο και η LuxOpCo ασκούσαν μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, η ανάλυση των συνεισφορών έπρεπε να προτιμηθεί έναντι της ανάλυσης υπολειμματικού κέρδους.

499 Οι διάδικοι ερίζουν όσον αφορά το αν η Επιτροπή ορθώς έκρινε ότι η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους, στην παραλλαγή της ανάλυσης των εισφορών, ήταν κατάλληλη εν προκειμένω και ότι, επομένως, η επιλογή της TNMM δεν έπρεπε να είχε εγκριθεί με την επίμαχη φορολογική απόφαση.

500 Κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται, όσον αφορά την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης αυτής καθεαυτήν, ότι, όπως εκτίθεται στην σκέψη 202 της αποφάσεως της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κλπ. κατά Επιτροπής (T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669), οι διάφορες μέθοδοι καθορισμού των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης

επιδιώκουν να καταλήξουν σε ύψος κερδών που αντιστοιχεί σε τιμές ενδοομιλικής τιμολόγησης αντίστοιχες με τιμές πλήρους ανταγωνισμού και ότι δεν μπορεί να γίνει εξ ορισμού δεκτό ότι ορισμένη μέθοδος δεν μπορεί να οδηγήσει σε αξιόπιστη εκτίμηση ενός αποτελέσματος με βάση την αγορά.

501 Επιπλέον, στο πλαίσιο της εξέτασης μέτρου ως προς την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η Επιτροπή μπορεί ελεύθερα να χρησιμοποιήσει μέθοδο διαφορετική από εκείνη που ενέκριναν οι εθνικές φορολογικές αρχές. Από τη σκέψη 154 της αποφάσεως της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κλπ. κατά Επιτροπής (T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669), προκύπτει ότι, καίτοι δεν μπορεί να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι χρησιμοποίησε μια μέθοδο καθορισμού των τιμών ενδοομιλικής τιμολόγησης την οποία θεωρεί κατάλληλη στη συγκεκριμένη περίπτωση προκειμένου να εξετάσει το ύψος των τιμών αυτών για ορισμένη συναλλαγή ή για περισσότερες στενά συνδεδεμένες συναλλαγές, που αποτελούν μέρος του επίμαχου μέτρου, εντούτοις η Επιτροπή οφείλει να δικαιολογεί τη μεθοδολογική επιλογή της.

502 Εν προκειμένω, λόγω της ύπαρξης ορισμένων μοναδικών και πολύτιμων καθηκόντων ασκούμενων τόσο από τη LuxSCS όσο και από τη LuxOpCo, δεν μπορεί να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι κακώς έκρινε ότι η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους ήταν, γενικώς, κατάλληλη για την εξέταση της ελεγχόμενης συναλλαγής.

503 Εντούτοις, το συμπέρασμα της Επιτροπής σχετικά με την επιλογή της ανάλυσης των συνεισφορών δεν είναι πειστικό. Συγκεκριμένα, επ' αυτού, όπως προκύπτει εμμέσως πλην όμως κατ' ανάγκην από τις αιτιολογικές σκέψεις 256, 567 και 568 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή εκκινεί από τη διαπίστωση ότι το γεγονός ότι τα μέρη της ελεγχόμενης συναλλαγής ασκούσαν μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα καθώς και συνήθη καθήκοντα επέβαλε την εφαρμογή της μεθόδου του επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης του υπολειμματικού κέρδους, ενώ η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών θα εφαρμοζόταν μόνον εάν οι οικείες επιχειρήσεις ασκούσαν μόνον μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα. Όπως, όμως, προκύπτει από τις σκέψεις 488 και 489 ανωτέρω, παρότι ορθώς έκρινε ότι ορισμένα από τα καθήκοντα της LuxOpCo σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού ήταν μοναδικά και πολύτιμα, η Επιτροπή έσφαλε καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι τα καθήκοντα της LuxOpCo σε σχέση με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ήταν μοναδικά και πολύτιμα. Επιπλέον, δεν απέδειξε ότι δεν υπήρχαν επιχειρηματικές δραστηριότητες συγκρίσιμες με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της LuxOpCo, ούτε ότι η αμοιβή για τα εν λόγω καθήκοντα δεν μπορούσε να καθοριστεί χωριστά.

504 Εξάλλου, από τα σημεία 3.6 και 3.8 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 1995 προκύπτει εμμέσως πλην όμως κατ' ανάγκην ότι η επιλογή της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους, και στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών, εξαρτάται με αποφασιστικό τρόπο από τον προσδιορισμό εξωτερικών δεδομένων προερχόμενων από ανεξάρτητες επιχειρήσεις για τον καθορισμό της αξίας της συνεισφοράς κάθε επιχείρησης που συμμετέχει στις συναλλαγές. Η Επιτροπή, όμως, δεν επιχείρησε να εξακριβώσει αν υπήρχαν τέτοια αξιόπιστα δεδομένα, ώστε να είναι σε θέση να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι μπορούσε να επιλεγεί εν προκειμένω η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών.

505 Επιπλέον, η Επιτροπή δεν εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους τα καθήκοντα της LuxOpCo σε σχέση με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού ήταν τέτοια ώστε να καθιστούν εν προκειμένω κατάλληλη τη μέθοδο της ανάλυσης των συνεισφορών, και μάλιστα αντί της ανάλυσης του υπολειμματικού κέρδους (βλ. αιτιολογική σκέψη 568 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

506 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, όταν απέκλεισε τη μέθοδο επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης του υπολειμματικού κέρδους και επέλεξε την παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών, η Επιτροπή δεν δικαιολόγησε προσηκόντως τη μεθοδολογική επιλογή της και, επομένως, δεν εκπλήρωσε τις προϋποθέσεις που εκτέθηκαν στη σκέψη 501 ανωτέρω.

507 Στο μέτρο που η Επιτροπή στήριξε την πρώτη επικουρική διαπίστωσή της στο γεγονός ότι μόνον η ανάλυση των συνεισφορών θα ήταν εν προκειμένω κατάλληλη μέθοδος, η πλάνη που διαπιστώθηκε στη σκέψη 506 ανωτέρω θίγει τη συλλογιστική της Επιτροπής όσον αφορά την απόδειξη της ύπαρξης του πλεονεκτήματος.

508 Εντούτοις, το Γενικό Δικαστήριο εκτιμά ότι είναι αναγκαία η περαιτέρω εξέταση των επιχειρημάτων των προσφευγόντων, με τα οποία υποστηρίζουν ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η αμοιβή της LuxOpCo έπρεπε να είναι υψηλότερη λόγω της χρήσης της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών.

3) Επί της απόδειξης του γεγονότος ότι η αμοιβή της LuxOpCo έπρεπε να είναι υψηλότερη λόγω της χρήσης της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους (εφαρμογή της ανάλυσης των συνεισφορών)

509 Όπως προεκτέθηκε, στην αιτιολογική σκέψη 568 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή έκρινε ότι η εφαρμογή της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών θα είχε οδηγήσει κατ' ανάγκην σε υψηλότερη αμοιβή της LuxOpCo. Η Επιτροπή κατέληξε επομένως ότι, εγκρίνοντας τη μέθοδο υπολογισμού της αμοιβής που πρότεινε η Amazon, η οποία οδηγεί σε υποτίμηση της αμοιβής της LuxOpCo, η επίμαχη φορολογική απόφαση παρέσχε πλεονέκτημα στη LuxOpCo. Εντούτοις, στην αιτιολογική σκέψη 564 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι δεν επιδίωξε να εξακριβώσει ποια θα ήταν ακριβώς η αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού της LuxOpCo.

510 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, όπως προεκτέθηκε στις σκέψεις 317 έως 320, το σφάλμα που εντόπισε η Επιτροπή δεν στηρίζεται στη διαπίστωση ότι ορισμένα καθήκοντα της LuxOpCo, περιλαμβανομένων των συνήθων ή τρεχόντων καθηκόντων, δεν αμείφθηκαν. Αντιθέτως, η Επιτροπή εκκινεί από την παραδοχή ότι η LuxOpCo ασκούσε ορισμένα μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα και ότι, επομένως, έπρεπε να είχε εφαρμοστεί η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών.

511 Οι διάδικοι ερίζουν επί του αν η Επιτροπή κατόρθωσε, βασιζόμενη στην παραδοχή που μνημονεύθηκε στη σκέψη 509 ανωτέρω, να αποδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo.

512 Προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή όφειλε να καταδείξει ότι η LuxOpCo θα είχε εισπράξει υψηλότερη αμοιβή εάν είχε εφαρμοστεί στην περίπτωσή της η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους σε σχέση με εκείνη που όντως εισέπραξε κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως.

513 Όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 310, απόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει με συγκεκριμένο τρόπο ότι τα μεθοδολογικά σφάλματα τα οποία εντόπισε στην φορολογική απόφαση προέγκρισης δεν καθιστούσαν δυνατή την επίτευξη αξιόπιστης προσέγγισης αποτελέσματος πλήρους ανταγωνισμού και ότι είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φορολογητέου κέρδους, χωρίς να αποκλείεται το ενδεχόμενο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το μεθοδολογικό σφάλμα να

είναι τέτοιο ώστε να εμποδίζει την προσέγγιση αποτελέσματος πλήρους ανταγωνισμού και να καταλήγει κατ' ανάγκην σε υποτίμηση της αμοιβής που θα έπρεπε να είχε καταβληθεί σε συνθήκες αγοράς.

514 Οι ίδιες παρατηρήσεις πρέπει να εφαρμοστούν όταν η Επιτροπή θεωρεί ότι εντόπισε σφάλμα στη λειτουργική ανάλυση. Συγκεκριμένα, δεν αποκλείεται, παρά το σφάλμα στη λειτουργική ανάλυση, η υπολογισθείσα αμοιβή να μην αποκλίνει από το αποτέλεσμα πλήρους ανταγωνισμού το οποίο θα είχε επιτευχθεί εάν τα καθήκοντα είχαν ληφθεί ορθώς υπόψη. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι, εάν ορισμένα καθήκοντα δεν προσδιορίστηκαν ορθώς και δεν λήφθηκαν υπόψη στο πλαίσιο του υπολογισμού της αμοιβής, είναι πιθανό τα εν λόγω καθήκοντα να έπρεπε να αμειφθούν και, λόγω της μη συνεκτίμησης των εν λόγω πρόσθετων καθηκόντων, η επίμαχη αμοιβή της επιχείρησης έπρεπε να είναι υψηλότερη. Εντούτοις, η Επιτροπή δεν μπορεί να καταλήξει σε τέτοια συμπεράσματα χωρίς να εξετάσει, με συγκεκριμένο τρόπο, αν, στη συγκεκριμένη περίπτωση και λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων της επίμαχης συναλλαγής, το σφάλμα που εντοπίστηκε στη λειτουργική ανάλυση θα μπορούσε να είχε οδηγήσει σε πρόσθετη αμοιβή.

515 Τέλος, όταν εξετάζει φορολογικό μέτρο που χορηγήθηκε σε καθετοποιημένη επιχείρηση στο πλαίσιο της αρμοδιότητας που της απονέμει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή πρέπει να συγκρίνει τη φορολογική επιβάρυνση της καθετοποιημένης επιχείρησης που προκύπτει από την εφαρμογή του σχετικού φορολογικού μέτρου με τη φορολογική επιβάρυνση που προκύπτει από την εφαρμογή των κοινών κανόνων φορολογίας του εθνικού δικαίου για μια επιχείρηση ευρισκόμενη σε συγκρίσιμη πραγματική κατάσταση, η οποία ασκεί τις δραστηριότητές της υπό συνθήκες αγοράς (πρβλ. απόφαση της 24ης Σεπτεμβρίου 2019, Κάτω Χώρες κ.λπ. κατά Επιτροπής, T-760/15 και T-636/16, EU:T:2019:669, σκέψη 149). Όταν εντοπίζει σφάλματα στη λειτουργική ανάλυση στην οποία στηρίζεται φορολογικό μέτρο όπως η επίμαχη φορολογική απόφαση, η Επιτροπή οφείλει να συγκρίνει, αφενός, τη φορολογική επιβάρυνση της καθετοποιημένης επιχείρησης η οποία προκύπτει από την εφαρμογή του επίμαχου φορολογικού μέτρου και, αφετέρου, τη φορολογική επιβάρυνση επιχείρησης που δραστηριοποιείται στην αγορά ασκώντας καθήκοντα συγκρίσιμα με εκείνα της καθετοποιημένης επιχείρησης, όπως προσδιορίστηκαν από την Επιτροπή. Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι η εν λόγω σύγκριση δεν συνεπάγεται ότι η Επιτροπή πρέπει κατ' ανάγκην να διενεργεί νέα ανάλυση με τον ίδιο βαθμό λεπτομέρειας με εκείνη που διενήργησε το κράτος μέλος για την έκδοση της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως. Εντούτοις, ακόμη και αν δεν υποχρεούται να διενεργεί τέτοια ανάλυση, η Επιτροπή οφείλει να προσδιορίζει, κατ' ελάχιστον, ορισμένα συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία καθιστούν δυνατό να διαπιστωθεί, μετά βεβαιότητας, ότι η αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού για τα καθήκοντα της εταιρίας, όπως προσδιορίστηκαν από την Επιτροπή, ήταν κατ' ανάγκην υψηλότερη από την αμοιβή που καταβλήθηκε κατ' εφαρμογήν του επίμαχου φορολογικού μέτρου.

516 Συνεπεία των όσων προεκτέθηκαν στη σκέψη 515, η Επιτροπή όφειλε να είχε συγκρίνει την αμοιβή που εισέπραξε η LuxOpCo κατ' εφαρμογήν της μεθόδου που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση με την αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού που θα έπρεπε να είχε καταβληθεί λαμβανομένων υπόψη των καθηκόντων της LuxOpCo που προσδιόρισε η ίδια η Επιτροπή στη λειτουργική ανάλυση που διενήργησε. Ελλείψει πραγματικής εφαρμογής της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών, η Επιτροπή όφειλε να προσδιορίσει, κατ' ελάχιστον, ορισμένα στοιχεία τα οποία μπορούσαν να οδηγήσουν στο συμπέρασμα ότι η αμοιβή της LuxOpCo υπολογισμένη κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως ήταν κατ' ανάγκην χαμηλότερη της αμοιβής που θα είχε καταβληθεί σε εταιρία δραστηριοποιούμενη στην ελεύθερη αγορά, εάν η εν λόγω εταιρία είχε καθήκοντα συγκρίσιμα με εκείνα που προσδιόρισε η Επιτροπή στη λειτουργική ανάλυση που διενήργησε.

Ειδικότερα, εάν θεωρούσε ότι η ανάλυση των συνεισφορών ήταν η κατάλληλη μέθοδος υπολογισμού, αντί να περιοριστεί σε μη επαληθευμένες εικασίες του αποτελέσματος που θα είχε προκύψει κατ' εφαρμογήν της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών, η Επιτροπή όφειλε να αναζητήσει αν, στην ελεύθερη αγορά, η συνεκτίμηση καθηκόντων και κινδύνων συγκρίσιμων με εκείνα που είχε ασκήσει και αναλάβει η LuxOpCo στο πλαίσιο της ελεγχόμενης συναλλαγής (ιδίως τα καθήκοντά της ως επιγραμμικού εμπόρου λιανικής και οι σχετικοί κίνδυνοι) συνεπαγόταν όντως μερίδιο κέρδους (για επιγραμμικό έμπορο λιανικής συγκρίσιμο με τη LuxOpCo) υψηλότερο εκείνου το οποίο δικαιούνταν η LuxOpCo βάσει της μεθόδου υπολογισμού που προβλεπόταν στην επίμαχη φορολογική απόφαση. Παρότι είναι αληθές ότι δεν υποχρεούνταν να παράσχει ακριβή αριθμητικά στοιχεία, η Επιτροπή όφειλε εντούτοις να παράσχει συναφώς επαληθεύσιμα στοιχεία.

517 Εν προκειμένω, με την προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή περιορίστηκε να διαπιστώσει ότι, εάν είχε χρησιμοποιηθεί η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών, η LuxOpCo θα είχε εισπράξει υψηλότερη αμοιβή, χωρίς να επιδιώξει να εφαρμόσει την εν λόγω μέθοδο. Η Επιτροπή δεν μπορεί, όμως, να υποθέτει ποιο θα ήταν το αποτέλεσμα της εφαρμογής κάποιας μεθόδου ούτε ποια αμοιβή έπρεπε να αποδοθεί σε κάποιο καθήκον. Αντιθέτως, όπως προεκτέθηκε στις σκέψεις 515 και 516 ανωτέρω, η Επιτροπή πρέπει να αποδείξει ότι η αμοιβή που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση ήταν χαμηλότερη από την αξιόπιστη προσέγγιση αμοιβής πλήρους ανταγωνισμού που θα είχε προκύψει κατ' εφαρμογήν της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους με την ανάλυση των συνεισφορών.

518 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η Επιτροπή δεν επιδίωξε να αναζητήσει την ορθή κλείδα επιμερισμού του συνδυασμένου κέρδους της LuxSCS και της LuxOpCo η οποία θα ήταν κατάλληλη εάν τα εν λόγω μέρη ήταν ανεξάρτητες επιχειρήσεις, ούτε επιχείρησε να προσδιορίσει συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να οδηγήσουν στη διαπίστωση ότι τα καθήκοντα της LuxOpCo σε σχέση με την ανάπτυξη των άυλων στοιχείων ενεργητικού ή την άσκηση των καθηκόντων έδρας θα είχαν παράσχει δικαίωμα σε μεγαλύτερο μερίδιο των κερδών σε σχέση με εκείνο που προέκυψε πραγματικά κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως.

519 Επιπλέον, υπενθυμίζεται ότι, ακόμη και αν οι συνεισφορές της LuxOpCo σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού (συνεισφορά στην ανάπτυξη μικρού μέρους της τεχνολογίας, συνεισφορά στην επέκταση της βάσης δεδομένων πελατών και στην αξιοποίηση του σήματος) και με την εκμετάλλευση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είναι πραγματικές, κανένα από τα στοιχεία που περιέχονται στην προσβαλλόμενη απόφαση δεν παρέχει τη δυνατότητα μέτρησης της συνεισφοράς των εν λόγω καθηκόντων σε σχέση με τα καθήκοντα της LuxSCS (διάθεση της τεχνολογίας, η οποία διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο για την εκμετάλλευσης των δραστηριοτήτων του ομίλου Amazon και την παραγωγή του κέρδους). Επομένως, χωρίς εμβριθή ανάλυση, δεν είναι δυνατόν να προδικαστεί το μέτρο στο οποίο οι συνεισφορές της LuxOpCo θα της παρείχαν μεγαλύτερο μερίδιο επί των πραγματοποιηθέντων στην Ευρώπη κερδών από εκείνο που προέκυψε κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως.

520 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη πλεονεκτήματος, αλλά στην καλύτερη περίπτωση την πιθανότητα ύπαρξης πλεονεκτήματος.

521 Βεβαίως, όπως επισήμανε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το γεγονός ότι ορισμένα στοιχεία ενεργητικού μεταβιβάζονται χαριστικώς, χωρίς η αμοιβή της LuxOpCo, η οποία εγκρίθηκε με τη επίμαχη φορολογική απόφαση, να λαμβάνει υπόψη τα εν λόγω

καθήκοντα, μπορεί να αποδεικνύει ότι η αμοιβή της LuxOpCo είναι χαμηλότερη από εκείνη την οποία θα είχε εισπράξει ανεξάρτητη επιχείρηση σε συνθήκες αγοράς. Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η προσβαλλόμενη απόφαση δεν περιέχει τέτοια συλλογιστική.

522 Βεβαίως, δεν αποκλείεται, αν η LuxOpCo ασκούσε περισσότερα καθήκοντα από εκείνα που λήφθηκαν υπόψη για τον υπολογισμό της αμοιβής της όπως εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση, να δικαιούνταν πρόσθετη αμοιβή. Εντούτοις, η συλλογιστική της Επιτροπής, όπως εκτέθηκε στην προσβαλλόμενη απόφαση, παραμένει θεωρητική και δεν επαρκεί για να αποδειχθεί ότι η LuxOpCo έλαβε όντως πλεονέκτημα λόγω της εφαρμογής της μεθόδου υπολογισμού της αμοιβής της που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση.

523 Είναι αληθές ότι, με τις απαντήσεις της στις ερωτήσεις που έθεσε το Γενικό Δικαστήριο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως, η LuxOpCo εισέπραξε περίπου 20 % μόνον του συνδυασμένου κέρδους της LuxOpCo και της LuxSCS και ότι, εάν είχε εφαρμοστεί στη LuxOpCo η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών, λαμβανόμενων υπόψη των μοναδικών και πολύτιμων καθηκόντων της, η LuxOpCo θα είχε κατ' ανάγκην λάβει μεγαλύτερο μερίδιο του εν λόγω συνδυασμένου κέρδους.

524 Εντούτοις, πρώτον, επισημαίνεται ότι ο ισχυρισμός ότι η LuxOpCo εισέπραξε περίπου 20 % μόνον του συνδυασμένου κέρδους δεν περιέχεται στο μέρος της προσβαλλομένης αποφάσεως που αφορά την πρώτη επικουρική διαπίστωση ούτε καν στην προσβαλλόμενη απόφαση γενικότερα. Το ως άνω ποσοστό μπορεί στην καλύτερη περίπτωση να υπολογιστεί βάσει των διάφορων αριθμητικών στοιχείων που περιέχονται στην προσβαλλόμενη απόφαση. Συναφώς, επισημαίνεται ότι το εν λόγω ποσοστό του 20 % περίπου του συνδυασμένου κόστους της LuxOpCo και της LuxSCS αντιστοιχεί στο κέρδος εκμετάλλευσης της LuxOpCo κατόπιν αφαίρεσης των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που κατέβαλλε στη LuxSCS κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως.

525 Δεύτερον, η Επιτροπή δεν παρέχει κανένα συγκεκριμένο στοιχείο στην προσβαλλόμενη απόφαση ικανό να αποδείξει ότι το γεγονός ότι το 80 % περίπου του συνδυασμένου κέρδους της LuxOpCo και της LuxSCS αποδιδόταν στη LuxSCS, για την αμοιβή της συνεισφοράς της, ήτοι της διάθεσης των άυλων στοιχείων ενεργητικού, δεν αποτελεί αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού ούτε ότι η απόδοση του 20 % περίπου του συνδυασμένου κέρδους δεν συνιστά επαρκή αμοιβή λαμβανομένων υπόψη των συνεισφορών της LuxOpCo.

526 Τρίτον, όπως επισήμανε η Amazon κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή δεν υποστήριξε, με την προσβαλλόμενη απόφαση, ότι έπρεπε να είχε αποδοθεί στη LuxOpCo πρόσθετη αμοιβή, επιπλέον εκείνης που υπολογίστηκε κατ' εφαρμογήν της TNMM. Συγκεκριμένα, η διαπίστωση ότι έπρεπε να εφαρμοστεί η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους με ανάλυση των συνεισφορών συνεπάγεται την απόρριψη της αμοιβής που είχε υπολογιστεί αρχικώς βάσει της εφαρμογής της TNMM και την πραγματοποίηση νέου υπολογισμού. Δεν αποκλείεται, όμως, η αμοιβή της LuxOpCo υπολογισμένη κατ' εφαρμογήν της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους με ανάλυση των συνεισφορών να είναι χαμηλότερη από την αμοιβή που υπολογίστηκε κατ' εφαρμογήν της TNMM, όπως εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση.

527 Αφενός, επισημαίνεται ότι, κατά τη διοικητική διαδικασία, η Amazon είχε υποβάλει στην Επιτροπή έκθεση σχετικά με το ποσοστό του περιθωρίου κέρδους για επιχειρήσεις που ασκούν επιγραμμικές δραστηριότητες λιανικού εμπορίου, ήτοι την έκθεση [*εμπιστευτικό*]. Το ποσοστό

του περιθωρίου κέρδους για τις επιγραμμικές δραστηριότητες λιανικού εμπορίου ήταν κατά μέσο όρο 0,5 % του συνολικού κόστους των επιγραμμικών εμπόρων λιανικής. Χωρίς να χρειάζεται να εξακριβωθεί αν, λαμβανομένου υπόψη του ως άνω στοιχείου, η Amazon δικαιούνταν να υποστηρίξει, όπως έπραξε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι το εν λόγω ποσοστό αποδείκνυε ότι η αμοιβή της LuxOpCo κατά τη σχετική περίοδο ήταν «ικανοποιητική», επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, λαμβανομένης υπόψη της ως άνω έκθεσης, η Επιτροπή έπρεπε να είχε εμβαθύνει την εξέτασή της όσον αφορά το ζήτημα του αν η αμοιβή της LuxOpCo αντιστοιχούσε σε αποτέλεσμα πλήρους ανταγωνισμού για τα καθήκοντα που ασκούσε ως επιγραμμικός έμπορος λιανικής. Χωρίς την εν λόγω εξέταση, δεν είναι βέβαιο ότι μπορεί να υποστηριχθεί ότι η LuxOpCo μπορούσε να είχε λάβει υψηλότερη αμοιβή για τα σχετικά με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες καθήκοντά της.

528 Αφετέρου, στο επίπεδο των δραστηριοτήτων ανάπτυξης του ομίλου Amazon, τα καθήκοντα της LuxOpCo σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού, ιδίως όσον αφορά την τεχνολογία, παρέμειναν περιορισμένα. Δεν είναι, επομένως, πρόδηλο ότι τα εν λόγω καθήκοντα ήταν τέτοια ώστε το μερίδιο του κέρδους που αποδόθηκε στη LuxOpCo να πρέπει να υπερβαίνει το 20 % του συνδυασμένου κέρδους της LuxSCS και της LuxOpCo.

529 Ως εκ τούτου, ελλείψει στοιχείων όσον αφορά την κλείδα καταμερισμού που έπρεπε να είχε ληφθεί υπόψη, δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η τάξη μεγέθους της αμοιβής που θα έπρεπε να εισπράξει η LuxOpCo υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, ούτε κατά μείζονα λόγο να διαπιστωθεί αν η εν λόγω αμοιβή είναι χαμηλότερη ή υψηλότερη από εκείνη που προέκυψε κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως.

530 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η Επιτροπή δεν μπόρεσε να αποδείξει ότι, εάν είχε εφαρμοστεί η μέθοδος επιμερισμού του κέρδους στην παραλλαγή της ανάλυσης των συνεισφορών, η αμοιβή της LuxOpCo θα ήταν υψηλότερη. Επομένως, η πρώτη επικουρική διαπίστωση δεν επιβεβαιώνει το συμπέρασμα ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση παρέσχε οικονομικό πλεονέκτημα στη LuxOpCo. Συγκεκριμένα, πέραν του γεγονότος ότι η Επιτροπή δεν επιδίωξε να διαπιστώσει ποια θα ήταν η αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού της LuxOpCo λαμβανομένων υπόψη των καθηκόντων που προσδιόρισε η Επιτροπή στη λειτουργική ανάλυση που διενήργησε, η πρώτη επικουρική διαπίστωση δεν περιέχει συγκεκριμένα στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να αποδειχθεί επαρκώς κατά νόμον ότι τα σφάλματα στη λειτουργική ανάλυση καθώς και το μεθοδολογικό σφάλμα που εντόπισε η Επιτροπή, όσον αφορά την επιλογή της ίδιας της μεθόδου, είχαν όντως ως αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης της LuxOpCo.

531 Κανένα από τα λοιπά επιχειρήματα που εξέθεσε η Επιτροπή δεν μπορεί να αναιρέσει τις ως άνω διαπιστώσεις.

532 Πρώτον, είναι αληθές, όπως εξέθεσε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι υφίσταται διαφορά μεταξύ της απόδειξης του πλεονεκτήματος και της ποσοτικοποίησης αυτού. Επομένως, δεν αποκλείεται να μπορεί να αποδειχθεί ότι μεθοδολογικό σφάλμα καταλήγει κατ' ανάγκην σε χαμηλότερη αμοιβή χωρίς να ποσοτικοποιηθεί η εν λόγω μείωση της αμοιβής. Εντούτοις, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 529 ανωτέρω, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη απόφαση δεν περιέχει στοιχεία ικανά να αποδείξουν ότι η χρήση της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους με την ανάλυση των συνεισφορών, αντί της TNMM, είχε κατ' ανάγκην ως αποτέλεσμα υψηλότερη αμοιβή.

533 Δεύτερον, είναι αληθές, όπως επισήμανε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon δεν αρνούνται ότι, εάν η LuxOpCo είχε εκτελέσει σημαντικές εργασίες ανάπτυξης των άυλων στοιχείων ενεργητικού, τούτο θα έπρεπε να συνεπάγεται πρόσθετη αμοιβή.

534 Εντούτοις, όπως υποστήριξε η Amazon κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 526, η άποψη της Επιτροπής δεν συνεπάγεται ότι θα έπρεπε να είχε υπολογιστεί αμοιβή επιπρόσθετη αυτής που υπολογίστηκε κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή έκρινε ότι η μέθοδος των συνεισφορών με ανάλυση του υπολειμματικού κέρδους δεν ήταν κατάλληλη εν προκειμένω. Επομένως, με την άποψή της η Επιτροπή υποστηρίζει απλώς και μόνον ότι, εάν η αμοιβή της LuxOpCo είχε υπολογιστεί κατ' εφαρμογήν της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους με την ανάλυση των συνεισφορών, το αποτέλεσμα θα ήταν αμοιβή υψηλότερη από εκείνη που προέκυψε κατ' εφαρμογήν της TNMM. Στο μέτρο που η ανάλυση των συνεισφορών συνεπάγεται τη μη συνεκτίμηση της αμοιβής που υπολογίστηκε αρχικώς βάσει της εφαρμογής της TNMM και την πραγματοποίηση νέου υπολογισμού, δεν αποκλείεται η αμοιβή της LuxOpCo, η οποία υπολογίστηκε κατ' εφαρμογήν της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους με ανάλυση των εισφορών, να είναι χαμηλότερη από την αμοιβή που υπολογίστηκε κατ' εφαρμογήν της TNMM, όπως εγκρίθηκε από την επίμαχη φορολογική απόφαση.

535 Τρίτον, το επιχείρημα που προέβαλε η Επιτροπή με τα υπομνήματά της, ότι η εφαρμογή της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους είχε κατ' ανάγκην ως αποτέλεσμα υψηλότερη αμοιβή για τη LuxOpCo στο μέτρο που είχε ως αποτέλεσμα επιμερισμό του υπολειμματικού κέρδους μεταξύ της LuxOpCo και της LuxSCS, αντί της απόδοσης του συνολικού υπολειμματικού κέρδους στη LuxSCS, καθώς και το επιχείρημα ότι δεν ήταν αναγκαία η εφαρμογή της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη πλεονεκτήματος, καθότι η εν λόγω μέθοδος συνίσταται στον επιμερισμό του υπολειμματικού κέρδους, πρέπει να απορριφθούν.

536 Συγκεκριμένα, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο ως άνω επιμερισμός του υπολειμματικού κέρδους έχει σημασία μόνον στο πλαίσιο της χρήσης της ανάλυσης του υπολειμματικού κέρδους. Από την προσβαλλόμενη απόφαση, και ιδίως από τις αιτιολογικές σκέψεις της 567 και 568, προκύπτει όμως σαφώς, ότι η Επιτροπή έκρινε ότι μόνον η ανάλυση των συνεισφορών, και όχι η ανάλυση του υπολειμματικού κέρδους, μπορούσε να χρησιμοποιηθεί εγκύρως, εν προκειμένω, για τον σκοπό της εφαρμογής της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους. Όπως, όμως, προεκτέθηκε στη σκέψη 534, η ανάλυση των συνεισφορών συνίσταται στον άμεσο επιμερισμό του συνδυασμένου κέρδους μεταξύ των διάφορων μερών της συναλλαγής και δεν λαμβάνει υπόψη την αρχικώς υπολογισθείσα αμοιβή της LuxOpCo. Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η εφαρμογή της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους θα είχε κατ' ανάγκην ως αποτέλεσμα υψηλότερη αμοιβή για τη LuxOpCo.

537 Συνεπώς, από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι η Επιτροπή δεν κατόρθωσε να αποδείξει, στο πλαίσιο της πρώτης επικουρικής διαπίστωσης, ότι η επίμαχη φορολογική απόφαση παρέσχε πλεονέκτημα στη LuxOpCo.

538 Ως εκ τούτου, οι λόγοι και τα επιχειρήματα που στρέφονται κατά της πρώτης επικουρικής διαπίστωσης πρέπει να γίνουν δεκτοί.

γ) Επί της δεύτερης επικουρικής διαπίστωσης όσον αφορά το πλεονέκτημα

539 Στο πλαίσιο της δεύτερης επικουρικής διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος και ειδικότερα στην αιτιολογική σκέψη 569 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι, ακόμη και αν οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου ορθώς δέχθηκαν την παραδοχή ότι η LuxSCS άσκησε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού και ακόμη και αν ορθώς, εν συνεχεία, δέχθηκαν ότι η LuxOpCo άσκησε μόνο «συνήθη» καθήκοντα διαχείρισης, η επιλογή δείκτη κέρδους βασισμένου στα λειτουργικά έξοδα στη ρύθμιση ενδοομιλικής τιμολόγησης που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση δεν ήταν ορθή. Από τις αιτιολογικές σκέψεις 569 έως 574 της προσβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι, κατά την Επιτροπή, εάν οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου είχαν λάβει υπόψη, ως δείκτη κέρδους, στο πλαίσιο της εφαρμογής της TNMM, τα συνολικά έξοδα της LuxOpCo, όπως συνέβη στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, η αμοιβή της LuxOpCo θα ήταν υψηλότερη από εκείνη που λήφθηκε υπόψη στην επίμαχη φορολογική απόφαση. Ως εκ τούτου, η φορολογητέα βάση της εν λόγω εταιρίας θα ήταν επίσης υψηλότερη.

540 Προς στήριξη της δεύτερης επικουρικής διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή υπενθύμισε ότι η μέθοδος που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση έλαβε υπόψη ως δείκτη κέρδους τα λειτουργικά έξοδα, ενώ στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, στην οποία στηρίχθηκε η αίτηση φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης, χρησιμοποιήθηκαν, ως δείκτης κέρδους, τα συνολικά έξοδα. Εν συνεχεία, η Επιτροπή επισήμανε ότι, κατά τη διοικητική διαδικασία, η Amazon είχε αναγνωρίσει την ύπαρξη ανακολουθίας μεταξύ της μεθόδου που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση και της μεθόδου που προτείνεται στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Συναφώς, η Amazon περιορίστηκε να υποστηρίξει ότι η εν λόγω ανακολουθία δεν είχε αντίκτυπο στο αποτέλεσμα, στο μέτρο που τα λειτουργικά έξοδα αντιπροσώπευαν το μεγαλύτερο μέρος των συνολικών εξόδων των συγκρίσιμων επιχειρήσεων που εξετάστηκαν στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση (αιτιολογική σκέψη 571 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Απαντώντας στα ως άνω επιχειρήματα, η Επιτροπή εξέθεσε, αφενός, ότι η επιλογή συγκρίσιμων επιχειρήσεων με χαμηλό κόστος πωληθέντων, τη στιγμή που το εν λόγω κόστος αντιπροσώπευε το μεγαλύτερο μέρος των εξόδων της LuxOpCo, «υποδήλωνε» εσφαλμένη επιλογή των συγκρίσιμων επιχειρήσεων. Αφετέρου, η Επιτροπή επισήμανε ότι πλείονες συγκρίσιμες επιχειρήσεις οι οποίες λήφθηκαν υπόψη για την ανάλυση συγκρισιμότητας είχαν υψηλό κόστος πωληθέντων (COGS) (αιτιολογική σκέψη 572 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

541 Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, δεδομένου ότι τα συνολικά έξοδα είναι μεγαλύτερα από τα λειτουργικά έξοδα, το φορολογητέο εισόδημα της LuxOpCo θα ήταν υψηλότερο εάν είχαν ληφθεί υπόψη, ως δείκτης κέρδους, τα συνολικά έξοδα – όπως έπραξαν οι συντάκτες της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση (αιτιολογική σκέψη 574 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Προς απόδειξη της εν λόγω διαπίστωσης, η Επιτροπή συνέκρινε, στον πίνακα 20 της προσβαλλομένης αποφάσεως, το φορολογητέο κέρδος της LuxOpCo κατ' εφαρμογήν της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως με το κέρδος της LuxOpCo ως ποσοστό [*εμπιστευτικό*] % των συνολικών εξόδων και χωρίς ανώτατο όριο. Κατά τον εν λόγω πίνακα, για τα έτη 2006 έως 2013, το πρώτο ανήλθε σε [*εμπιστευτικό*] εκατομμύρια ευρώ, ενώ το δεύτερο θα ανερχόταν σε [*εμπιστευτικό*] εκατομμύρια ευρώ.

542 Κατά πρώτον, επισημαίνεται ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποστήριξε ότι, στο πλαίσιο της δεύτερης επικουρικής διαπίστωσης, η οποία εκτίθεται στις αιτιολογικές σκέψεις 569 έως 574 της προσβαλλομένης αποφάσεως, δεν «αποφάνθηκε ποτέ» ότι ήταν προτιμότερη η συνεκτίμηση των συνολικών εξόδων. Αντιθέτως, υποστήριξε μόνον ότι τα

λειτουργικά έξοδα δεν ήταν κατάλληλος δείκτης κέρδους για τον καθορισμό της αμοιβής της LuxOpCo. Κατά τα λοιπά, η Επιτροπή είχε εφαρμόσει απλώς και μόνον τη λογική που εφάρμοσαν οι συντάκτες της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση. Χρησιμοποίησε, με άλλα λόγια, τα συνολικά έξοδα για να καθορίσει την αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού της LuxOpCo για τον λόγο και μόνον ότι το ίδιο είχαν πράξει οι συντάκτες της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση.

543 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 125, η Επιτροπή φέρει το βάρος απόδειξης της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Ειδικότερα, η Επιτροπή πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ της επιχείρησης, η οποία υπήρξε, κατ' αυτήν, δικαιούχος κρατικής ενίσχυσης. Το εν λόγω πλεονέκτημα πρέπει να είναι πραγματικό.

544 Υπενθυμίζεται ότι, εν προκειμένω, το ζήτημα της ύπαρξης πλεονεκτήματος συνεπάγεται ότι πρέπει να εξεταστεί αν η οφειλόμενη από τη LuxOpCo στη LuxSCS αμοιβή, όπως προκύπτει από τον τύπο υπολογισμού που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση, ήταν αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού. Συναφώς, η Επιτροπή εντόπισε σφάλματα κατά την εφαρμογή της TNMM, την οποία πρότεινε η Amazon και η οποία εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση. Ειδικότερα, η Επιτροπή εντόπισε σφάλμα στην επιλογή του δείκτη κέρδους που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση.

545 Όπως, όμως, επισημάνθηκε, η διαπίστωση μεθοδολογικού σφάλματος δεν αρκεί, κατ' αρχήν, αφ' εαυτής, για να αποδειχθεί ότι η απάντηση της φορολογικής αρχής παρείχε πλεονέκτημα σε κάποια εταιρία και, συνεπώς, για να αποδειχθεί η ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ (βλ. σκέψη 123 ανωτέρω). Επιπλέον, όπως επισημάνθηκε, απόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει την πλήρωση των προϋποθέσεων ύπαρξης κρατικής ενίσχυσης (βλ. σκέψη 125 ανωτέρω).

546 Επομένως, εν προκειμένω, η Επιτροπή όφειλε να αποδείξει ότι το σφάλμα στην επιλογή του δείκτη κέρδους, το οποίο αυτή εντόπισε, είχε καταλήξει όχι μόνο σε διαφορετικό αποτέλεσμα, αλλά σε μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης του δικαιούχου της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως. Τούτο συνεπαγόταν τον προσδιορισμό του δείκτη κέρδους που θα ήταν όντως κατάλληλος.

547 Λαμβανομένης υπόψη τη ερμηνείας των αιτιολογικών σκέψεων 569 έως 574 της προσβαλλομένης αποφάσεως που παρέσχε η Επιτροπή, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ήτοι ότι χρησιμοποίησε τα συνολικά έξοδα όχι για τον λόγο ότι συνιστούσαν κατάλληλο δείκτη κέρδους, αλλά απλώς και μόνον για να εφαρμόσει την υποκείμενη «λογική» της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση (βλ. σκέψη 542 ανωτέρω), διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή δεν επιδίωξε να αποδείξει ποια θα ήταν η αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού, ούτε κατά μείζονα λόγο αν η αμοιβή της LuxOpCo, η οποία εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση, ήταν χαμηλότερη από την αμοιβή που θα είχε καταβληθεί στη LuxOpCo σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού.

548 Ως εκ τούτου, με τη δεύτερη επικουρική διαπίστωση, η Επιτροπή δεν κατόρθωσε να αποδείξει την ύπαρξη πλεονεκτήματος.

549 Χάριν πληρότητας, και κατά δεύτερον, επισημαίνεται ότι, ακόμη και αν έπρεπε να θεωρηθεί ότι, στις αιτιολογικές σκέψεις 569 έως 574 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή είχε, στην πραγματικότητα, θεωρήσει ότι τα συνολικά έξοδα ήταν ο κατάλληλος δείκτης κέρδους (εν

αντιθέσει προς την απλή εφαρμογή –η οποία στερούνταν κάθε χρησιμότητας– της υποκείμενης λογικής της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση), οι εκτιμήσεις στις οποίες στηρίζεται η δεύτερη επικουρική διαπίστωση σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος και το συμπέρασμα που εξέθεσε η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 547 της προσβαλλομένης αποφάσεως δεν μπορούν να γίνουν δεκτά.

550 Συγκεκριμένα, επισημαίνεται συναφώς και υπογραμμίζεται συγχρόνως ότι, όπως επισήμανε στην αιτιολογική σκέψη 569 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή στήριξε τη δεύτερη επικουρική διαπίστωση σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος στην άποψη ότι η LuxSCS άσκησε μοναδικά και πολύτιμα καθήκοντα, ενώ η LuxOpCo άσκησε μόνο «συνήθη καθήκοντα διαχείρισης», και, κατά συνέπεια, εντόπισε μεθοδολογικό σφάλμα στην επιλογή των λειτουργικών εξόδων. Επομένως, η παραδοχή στην οποία στηρίχθηκαν οι φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου, όπως έγινε δεκτή από την Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 569 της προσβαλλομένης αποφάσεως, ήταν ότι η LuxOpCo ασκούσε μόνον τα περιορισμένα καθήκοντα εταιρίας διαχείρισης.

551 Από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995 δεν προκύπτει, όμως, ότι τα συνολικά έξοδα συνιστούσαν τον κατάλληλο δείκτη κέρδους για τον υπολογισμό της αμοιβής εταιρίας διαχείρισης. Δεδομένου ότι η δραστηριότητα εταιρίας διαχείρισης είναι παρεμφερής με τη δραστηριότητα εταιρίας παροχής υπηρεσιών της οποίας η αξία δεν συνδέεται με τον όγκο των πωλήσεων αυτόν καθεαυτόν και τον όγκο αγορών πρώτων υλών, ήταν δυνατόν, κατά τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, να ληφθούν υπόψη για τον καθορισμό του κατάλληλου δείκτη κέρδους τα λειτουργικά έξοδα μιας τέτοιας επιχείρησης αντί των συνολικών εξόδων.

552 Εν προκειμένω, πρώτον, όταν παρέπεμψε, στις αιτιολογικές σκέψεις 572 και 573 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στα συνολικά έξοδα –εν αντιθέσει προς τα λειτουργικά έξοδα– για τον υπολογισμό της αμοιβής της LuxOpCo, η Επιτροπή απέκλινε, στην πραγματικότητα, από την παραδοχή που είχε διατυπώσει η ίδια στην αιτιολογική σκέψη 569 της προσβαλλομένης αποφάσεως.

553 Συγκεκριμένα, εν αντιθέσει προς την προσέγγιση που μνημονεύεται στην αιτιολογική σκέψη 569 της προσβαλλομένης αποφάσεως, κατά την οποία η LuxOpCo θεωρούνταν εταιρία «που ασκούσε καθήκοντα διαχείρισης», οι εκτιμήσεις στην αιτιολογική σκέψη 572 της προσβαλλομένης αποφάσεως βασίζονται στην άποψη ότι η LuxOpCo είναι «λιανοπωλητής». Διαπιστώνεται ότι η Επιτροπή προτίμησε να επιλέξει τα συνολικά έξοδα, θεωρώντας ότι η LuxOpCo ήταν έμπορος λιανικής και όχι διότι ήταν «εταιρία που ασκούσε καθήκοντα διαχείρισης». Λαμβανομένης υπόψη της παραδοχής που μνημονεύεται στην αιτιολογική σκέψη 569 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή έπρεπε να επιδιώξει να διαπιστώσει τον δείκτη κέρδους εταιρίας διαχείρισης και όχι τον δείκτη κέρδους επιχείρησης που ασκούσε δραστηριότητες εμπόρου λιανικής.

554 Δεύτερον, όπως προκύπτει από τη σκέψη 551 ανωτέρω, κατά τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, γενικώς, όσον αφορά τις εταιρίες διαχείρισης, δεν είναι βέβαιο ότι τα συνολικά έξοδα συνιστούν κατάλληλο δείκτη κέρδους.

555 Ασφαλώς, δεν μπορεί να αποκλειστεί εξαρχής, στην περίπτωση συγκεκριμένης εταιρίας διαχείρισης, για λόγους που αφορούν ειδικώς την εν λόγω εταιρία, ο κατάλληλος δείκτης κέρδους να είναι όντως τα συνολικά έξοδα. Εντούτοις, η Επιτροπή δεν εξέθεσε τον λόγο που θα μπορούσε να δικαιολογήσει την επιλογή των συνολικών εξόδων ως κατάλληλου δείκτη κέρδους στη συγκεκριμένη περίπτωση της LuxOpCo ως εταιρίας διαχείρισης.

556 Τρίτον, εάν θα έπρεπε να γίνει δεκτή η επιλογή των συνολικών εξόδων ως καταλληλότερου δείκτη κέρδους στην περίπτωση της LuxOpCo υπό την ιδιότητα του εμπόρου λιανικής (βλ. αιτιολογική σκέψη 572 της προσβαλλομένης αποφάσεως), επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Επιτροπή ουδόλως ανέλυσε το ζήτημα της επιλογής του κατάλληλου δείκτη κέρδους για τη LuxOpCo υπό την ιδιότητα του διοργανωτή πλατφόρμας (MarketPlace) για τρίτους πωλητές. Επιπλέον, όσον αφορά τις ίδιες πωλήσεις, η Επιτροπή δεν εξέτασε τον βαθμό στον οποίο τα συνολικά έξοδα θα ήταν κατάλληλος δείκτης κέρδους για τη δραστηριότητα της LuxOpCo υπό την ιδιότητα του επιγραμμικού εμπόρου λιανικής.

557 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, στην απάντησή της σε γραπτή ερώτηση του Γενικού Δικαστηρίου, η Επιτροπή επισήμανε ότι η χρήση περιθωρίου κέρδους επί των λειτουργικών εξόδων –και όχι των συνολικών εξόδων– ως δείκτη κέρδους για τις δραστηριότητες διανομής επιτρέπεται όταν η εξεταστέα εταιρία παρεμβαίνει ως ενδιάμεσος φορέας και δεν διακινδυνεύει ίδια κεφάλαια λόγω, μεταξύ άλλων, της αγοράς των αγαθών που μεταπωλούνται. Επ' αυτού, η Επιτροπή στηρίχθηκε στα σημεία 2.101 και 2.102 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ του 2010, οι οποίες δεν είναι, πάντως, λυσιτελείς, εν προκειμένω.

558 Εάν θα έπρεπε να γίνει δεκτό ότι η ως άνω σύσταση προέκυπτε ήδη από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995 και ήταν λυσιτελής εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι, υπό την ιδιότητα του διοργανωτή πλατφόρμας, για τους τρίτους πωλητές, η LuxOpCo διαδραμάτιζε μόνο ρόλο ενδιάμεσου φορέα μεταξύ των τρίτων πωλητών και των καταναλωτών και ότι δεν διακινδύνευσε ίδια κεφάλαια σε σχέση με τις πωλήσεις που πραγματοποιούσαν οι τρίτοι πωλητές.

559 Τέλος, εάν θα έπρεπε να γίνει δεκτό ότι η Επιτροπή μπορούσε βασίμως να θεωρήσει ότι τα συνολικά έξοδα ήταν ο κατάλληλος δείκτης για τη LuxOpCo ως επιγραμμικό έμπορο λιανικής, δεδομένου ότι η εν λόγω εταιρία χρησιμοποιούσε την τεχνολογία για τις δραστηριότητες λιανικού εμπορίου και, ειδικότερα, τη σχετική με τον αυτόματο καθορισμό των τιμών δραστηριότητα, η επιλογή των συνολικών εξόδων ως δείκτη κέρδους για τη LuxOpCo θα επέβαλλε την προσαρμογή προς τα κάτω του ποσοστού που έπρεπε να εφαρμοστεί, προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι ουσιαστικές διαφορές μεταξύ της διάρθρωσης του κόστους της LuxOpCo και της διάρθρωσης του κόστους των παραδοσιακών εμπόρων λιανικής.

560 Η Επιτροπή, όμως, ούτε προέβλεψε ούτε κατά μείζονα λόγο προέβη σε τέτοιες προσαρμογές.

561 Εξάλλου, κατά τον πίνακα 20 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η αμοιβή της LuxOpCo, η οποία υπολογίστηκε κατ' εφαρμογήν περιθωρίου κέρδους [*εμπιστευτικό*] % επί των συνολικών εξόδων της LuxOpCo, ανήλθε σε ποσό μεταξύ δύο και τριών δισεκατομμυρίων ευρώ.

562 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Amazon υποστήριξε, χωρίς να αντικρουστεί επ' αυτού από την Επιτροπή, ότι η αμοιβή της LuxOpCo που υπολόγισε η Επιτροπή ήταν υψηλότερη του «συνολικού κέρδους» που παρήχθη στην Ένωση, το οποίο ανερχόταν, κατ' αυτήν, σε ποσό μεταξύ 1 και 1,5 δισεκατομμυρίου ευρώ. Η αμοιβή που υπολόγισε η Επιτροπή στο πλαίσιο της δεύτερης επικουρικής διαπίστωσης ισοδυναμεί με το διπλάσιο της αξίας των συνολικών κερδών του ομίλου Amazon στην Ευρώπη και, επομένως, δεν είναι ρεαλιστική. Επισημαίνεται, εντούτοις,

ότι, όπως προκύπτει από το παράρτημα C1 στην υπόθεση T-318/18 στο οποίο παρέπεμψε η Amazon κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το ποσό μεταξύ 1 και 1,5 δισεκατομμυρίου ευρώ δεν αφορά μόνον το λογιστικό κέρδος της LuxOpCo κατά τη σχετική περίοδο, αλλά το ενοποιημένο κέρδος της LuxSCS και της LuxOpCo και, επομένως, δεν περιλαμβάνει τα ποσά που κατέβαλε η LuxSCS βάσει της ΣΕΚ και της σύμβασης εισόδου.

563 Εν πάση περιπτώσει, από τη σύγκριση, αφενός, της αμοιβής της LuxOpCo που υπολογίστηκε εφαρμόζοντας ποσοστό [*εμπιστευτικό*] % επί των συνολικών εξόδων για κάθε έτος της σχετικής περιόδου, η οποία εμφαίνεται στην τελευταία γραμμή του πίνακα 20 της προσβαλλομένης αποφάσεως, και, αφετέρου, του αποτελέσματος εκμετάλλευσης (των λειτουργικών κερδών) της LuxOpCo για τα ίδια έτη, όπως υποδεικνύεται από την Επιτροπή στην όγδοη γραμμή του πίνακα 2 της προσβαλλομένης αποφάσεως, προκύπτει ότι η αμοιβή της LuxOpCo, υπολογισμένη βάσει της δεύτερης επικουρικής διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος, είναι υψηλότερη από τα λειτουργικά κέρδη της για τα έτη 2012 και 2013. Ένα τέτοιο αποτέλεσμα αποκλίνει, όμως, προδήλως από το αποτέλεσμα πλήρους ανταγωνισμού.

564 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η εφαρμογή του ποσοστού [*εμπιστευτικό*] % επί των συνολικών εξόδων της LuxOpCo, στην οποία στηρίζεται η δεύτερη επικουρική διαπίστωση, δεν παράγει αξιόπιστα αποτελέσματα για τον υπολογισμό της αμοιβής της LuxOpCo για το σύνολο της σχετικής περιόδου. Επομένως, δεν πρόκειται για αποτέλεσμα που αντιστοιχεί σε αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού και πρέπει, συνεπώς, να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι ο υπολογισμός της Επιτροπής στο πλαίσιο της δεύτερης επικουρικής διαπίστωσης δεν αποδεικνύει ότι η LuxOpCo έλαβε πλεονέκτημα λόγω της επιλογής των λειτουργικών εξόδων ως δείκτη κέρδους που εγκρίθηκε με την επίμαχη φορολογική απόφαση.

565 Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνουν δεκτοί οι λόγοι και τα επιχειρήματα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon που στρέφονται κατά του βασίμου της δεύτερης επικουρικής διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος.

δ) Επί της τρίτης επικουρικής διαπίστωσης όσον αφορά το πλεονέκτημα

566 Στο πλαίσιο της τρίτης αιτιάσεως του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-816/17 και του πέμπτου λόγου ακυρώσεως στην υπόθεση T-318/18, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon αμφισβητούν την τρίτη επικουρική διαπίστωση της Επιτροπής όσον αφορά την ύπαρξη φορολογικού πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo (ενότητα 9.2.2.3 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

567 Υπενθυμίζεται, όπως προεκτέθηκε στη σκέψη 68, ότι, στο πλαίσιο της τρίτης επικουρικής διαπίστωσης, η Επιτροπή έκρινε κατ' ουσίαν ότι η συμπερίληψη, στη μέθοδο καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης, ανώτατου ορίου, δυνάμει του οποίου η αμοιβή της LuxOpCo δεν έπρεπε να υπερβαίνει το 0,55 % των ετήσιων πωλήσεών της, δεν ήταν κατάλληλη και παρείχε στη LuxOpCo πλεονέκτημα, υπό την έννοια ότι είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματός της.

568 Ειδικότερα, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι, κατά τα φορολογικά έτη 2006, 2007, 2011, 2012 και 2013, η φορολογική διοίκηση είχε αποδεχθεί φορολογικές δηλώσεις στις οποίες το φορολογητέο εισόδημα της LuxOpCo καθορίστηκε βάσει του ανώτατου ορίου του 0,55 % των ετήσιων πωλήσεών της (αιτιολογική σκέψη 575 της προσβαλλομένης αποφάσεως).

569 Κατά την Επιτροπή, ούτε η έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, ούτε οι εκ των υστέρων αναλύσεις, ούτε ακόμη τα επιχειρήματα που προέβαλαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon κατά τη διοικητική διαδικασία δικαιολογούν τη συμπερίληψη του εν λόγω ανώτατου ορίου (αιτιολογικές σκέψεις 576 και 577 της προσβαλλομένης αποφάσεως). Στην αιτιολογική σκέψη 577 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή διευκρίνισε επιπλέον ότι η εφαρμογή του ανώτατου ορίου μείωσε περαιτέρω τη φορολογητέα βάση, κατόπιν της εσφαλμένης εφαρμογής του περιθωρίου κέρδους στα λειτουργικά έξοδα, και, επομένως, η φορολογητέα βάση δεν μπορούσε να βρίσκεται εντός του εύρους των αποτελεσμάτων πλήρους ανταγωνισμού.

570 Κατά το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και την Amazon, η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη θεωρώντας ότι η συμπερίληψη του ανώτατου ορίου παρέσχε πλεονέκτημα στη LuxOpCo.

571 Αφενός, οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι σκοπός της συμπερίληψης του ανώτατου ορίου ήταν να υποχρεωθεί η LuxOpCo να λειτουργεί με αποδοτικό τρόπο και να μειώσει το κόστος της. Αφετέρου, υπογραμμίζουν ότι, εν πάση περιπτώσει, η εφαρμογή του ανώτατου ορίου δεν έθεσε ποτέ την αμοιβή της LuxOpCo εκτός του εύρους των αποτελεσμάτων πλήρους ανταγωνισμού, όπως αποδεικνύεται από την έκθεση του 2017 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση.

572 Η Επιτροπή αμφισβητεί την ορθότητα των επιχειρημάτων αυτών.

573 Συναφώς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο μηχανισμός κατώτατου και ανώτατου ορίου δεν προβλέπεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ και δεν δικαιολογείται από την άποψη της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Διευκρινίζει, επιπλέον, ότι, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζουν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon, η εφαρμογή του εν λόγω μηχανισμού δεν δικαιολογούνταν από τον σκοπό διασφάλισης χαμηλής και σταθερής αμοιβής για τη LuxOpCo, στο μέτρο που ο ίδιος ο σκοπός της TNMM είναι ακριβώς να διασφαλίζεται τέτοια αμοιβή στο μέρος στο οποίο εφαρμόζεται.

574 Κατ' αρχάς, διαπιστώνεται, όπως άλλωστε επιβεβαίωσε η Επιτροπή με τις απαντήσεις της στις γραπτές ερωτήσεις του Γενικού Δικαστήριο, ότι η τρίτη επικουρική διαπίστωση είναι ανεξάρτητη και αυτοτελής σε σχέση με τη δεύτερη επικουρική διαπίστωση. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την τελευταία περίοδο της αιτιολογικής σκέψης 575 της προσβαλλομένης αποφάσεως, στο πλαίσιο της εν λόγω τρίτης διαπίστωσης, η Επιτροπή εκκινεί από την παραδοχή ότι τα λειτουργικά έξοδα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη ως δείκτης κέρδους.

575 Όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, με την προσβαλλόμενη απόφαση και τα υπομνήματά της, ο μηχανισμός κατώτατου και ανώτατου ορίου δεν στηρίζεται σε καμία οικονομική δικαιολογία ή εξήγηση. Σε συνθήκες αγοράς, είναι αδιανόητο μια επιχείρηση να δεχθεί ανώτατο όριο στην αμοιβή της βασισμένο σε ποσοστό επί των ετήσιων πωλήσεών της. Επιπλέον, η TNMM διασφαλίζει χαμηλή, αλλά σταθερή, αμοιβή, χωρίς να απαιτείται μηχανισμός κατώτατου και ανώτατου ορίου. Τέτοιος μηχανισμός δεν προβλέπεται εξάλλου στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995. Συγκεκριμένα, η TNMM συνεπάγεται μόνον τον προσδιορισμό δείκτη κέρδους και περιθωρίου κέρδους.

576 Επομένως, ορθώς η Επιτροπή έκρινε ότι η συμπερίληψη του εν λόγω ανώτατου ορίου συνιστούσε μεθοδολογικό σφάλμα.

577 Εντούτοις, η ως άνω διαπίστωση δεν αρκεί αφ' εαυτής για την απόδειξη της ύπαρξης πλεονεκτήματος.

578 Συγκεκριμένα, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, για κάθε έτος εφαρμογής της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως, ακόμη και μετά την εφαρμογή του μηχανισμού ανώτατου ορίου, η αμοιβή της LuxOpCo παρέμεινε εντός του εύρους των αποτελεσμάτων πλήρους ανταγωνισμού, υπολογισμένου βάσει της έκθεσης του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, ήτοι μεταξύ [*εμπιστευτικό*] και [*εμπιστευτικό*] % των λειτουργικών εξόδων. Η Επιτροπή δεν αμφισβητεί εξάλλου την ως άνω διαπίστωση.

579 Όπως, όμως, εξέθεσε η ίδια η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, εφόσον βρίσκεται εντός του ενδοτεταρτημοριακού εύρους, η αμοιβή πρέπει, κατ' αρχήν, να θεωρηθεί αμοιβή πλήρους ανταγωνισμού.

580 Είναι αληθές ότι η Επιτροπή διευκρίνισε ότι το ως άνω συμπέρασμα δεν μπορεί να εξαχθεί όταν οι συγκρίσιμες επιχειρήσεις βάσει των οποίων υπολογίστηκε το εν λόγω εύρος δεν έχουν επιλεγεί ορθώς.

581 Εντούτοις, στο πλαίσιο της τρίτης επικουρικής διαπίστωσης, η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε το εύρος των αποτελεσμάτων πλήρους ανταγωνισμού, ούτε την επιλογή των συγκρίσιμων επιχειρήσεων βάσει της οποίας υπολογίστηκε το εν λόγω εύρος.

582 Συγκεκριμένα, στην αιτιολογική σκέψη 575 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή προσήψε στις αρχές του Λουξεμβούργου ότι δέχθηκαν να καθοριστεί το φορολογητέο εισόδημα της LuxOpCo μέσω της εφαρμογής του ανώτατου ορίου, «αντί να καθοριστεί ως [*εμπιστευτικό*] % των λειτουργικών εξόδων της». Επιβάλλεται, επομένως, η διαπίστωση ότι, στο πλαίσιο της τρίτης επικουρικής διαπίστωσης, η Επιτροπή δεν αμφισβητεί τον συντελεστή απόδοσης βάσει του οποίου εφαρμόζεται το ανώτατο όριο, αλλά μόνον το ίδιο το ανώτατο όριο.

583 Επιπλέον, αφενός, από τις αιτιολογικές σκέψεις 575 έως 578 της προσβαλλομένης αποφάσεως δεν προκύπτει ότι η Επιτροπή αμφισβήτησε το εύρος των αποτελεσμάτων πλήρους ανταγωνισμού, το οποίο υπολογίστηκε στην έκθεση του 2003 σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση και βρίσκεται μεταξύ [*εμπιστευτικό*] και [*εμπιστευτικό*] % των λειτουργικών εξόδων. Συγκεκριμένα, καίτοι στην αιτιολογική σκέψη 577 της προσβαλλομένης αποφάσεως, επισήμανε ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon υποστήριξαν, κατά τη διοικητική διαδικασία, ότι το φορολογητέο εισόδημα της LuxOpCo δεν βρέθηκε ποτέ εκτός του εύρους αποτελεσμάτων πλήρους ανταγωνισμού, η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε το εύρος αυτό καθεαυτό, αλλά περιορίστηκε να υποστηρίξει ότι η εφαρμογή του ανώτατου ορίου οδήγησε σε μείωση της φορολογητέας βάσης επιπρόσθετη εκείνης που προσδιορίστηκε στο πλαίσιο της δεύτερης επικουρικής διαπίστωσης. Όπως, όμως, διαπιστώθηκε στη σκέψη 574 ανωτέρω, η δεύτερη και η τρίτη επικουρική διαπίστωση είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες.

584 Αφετέρου, με τις αιτιολογικές σκέψεις 575 έως 578 της προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε επίσης την επιλογή των συγκρίσιμων επιχειρήσεων που χρησιμοποιήθηκαν κατά τον υπολογισμό του εύρους των αποτελεσμάτων πλήρους ανταγωνισμού. Η αιτιολογική σκέψη 571 της προσβαλλομένης αποφάσεως, με την οποία η Επιτροπή εντόπισε σφάλμα στην επιλογή των συγκρίσιμων επιχειρήσεων, εντάσσεται στη δεύτερη επικουρική διαπίστωση. Όπως, όμως, εκτέθηκε στη σκέψη 574 ανωτέρω, η τρίτη επικουρική διαπίστωση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες διαπιστώσεις.

585 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, παρότι δεν είναι κατάλληλος και δεν προβλέπεται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του 1995, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι ο μηχανισμός ανώτατου ορίου είχε αντίκτυπο στον χαρακτήρα πλήρους ανταγωνισμού της αμοιβής που κατέβαλε η LuxOpCo στη LuxSCS,

586 Ως εκ τούτου, η διαπίστωση και μόνον ότι το ανώτατο όριο εφαρμόστηκε κατά τα έτη 2006, 2007, 2011, 2012 και 2013 δεν αρκεί για να αποδειχθεί ότι η αμοιβή που έλαβε η LuxOpCo για τα έτη αυτά δεν αντιστοιχούσε σε αμοιβή που προσέγγιζε βασισμένο στον πλήρη ανταγωνισμό αποτέλεσμα.

587 Συγκεκριμένα, η Επιτροπή εντόπισε στην καλύτερη περίπτωση μεθοδολογικό σφάλμα κατά τον υπολογισμό της αμοιβής της LuxOpCo, χωρίς να κατορθώσει να αποδείξει ότι αυτό είχε ως συνέπεια να μειώσει τεχνητά την αμοιβή της LuxOpCo, σε βαθμό τέτοιο ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι τέτοιο επίπεδο αμοιβής δεν θα μπορούσε να παρατηρηθεί σε συνθήκες αγοράς.

588 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι, με την τρίτη επικουρική διαπίστωση, η Επιτροπή δεν απέδειξε την ύπαρξη πλεονεκτήματος υπέρ της LuxOpCo.

589 Επομένως, πρέπει να γίνουν δεκτοί οι ισχυρισμοί και τα επιχειρήματα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon που βάλλουν κατά της τρίτης επικουρικής διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος.

590 Ως εκ τούτου, από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμον, με καμία από τις διαπιστώσεις που εκτίθενται στην προσβαλλόμενη απόφαση, την ύπαρξη πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Συνεπώς, η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να ακυρωθεί στο σύνολό της, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών και επιχειρημάτων που προέβαλαν το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και η Amazon.

Επί των δικαστικών εξόδων

591 Κατά το άρθρο 134, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ηττήθηκε, πρέπει να φέρει τα δικαστικά έξοδά της καθώς και τα δικαστικά έξοδα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon, σύμφωνα με τα σχετικά αιτήματά τους.

592 Βάσει του άρθρου 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, η Ιρλανδία φέρει τα δικαστικά έξοδά της.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο πενταμελές τμήμα)

αποφασίζει:

1) Οι υποθέσεις T-816/17 και T-318/18 συνεκδικάζονται προς έκδοση της παρούσας αποφάσεως.

2) Ακυρώνει την απόφαση (ΕΕ) 2018/859 της Επιτροπής, της 4ης Οκτωβρίου 2017, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38944 (2014/C) (πρώην 2014/NN) που έθεσε σε εφαρμογή το Λουξεμβούργο για την Amazon.

3) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικαστικά έξοδά της καθώς και τα έξοδα του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, της Amazon.com, Inc. και της Amazon EU Sàrl.

4) Η Ιρλανδία φέρει τα δικαστικά έξοδά της.

van der Woude Tomljenović Μαρκουλλή

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο, στις 12 Μαΐου 2021.

(υπογραφές)

Περιεχόμενα

I. Ιστορικό της διαφοράς . . . 2

A. Επί της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως προέγκρισης . . . 3

B. Η διοικητική διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής . . . 5

Γ. Η προσβαλλόμενη απόφαση . . . 5

1. Επί της παρουσίασης του πραγματικού και του νομικού πλαισίου . . . 6

α) Επί της παρουσίασης του ομίλου Amazon . . . 6

β) Επί της παρουσίασης της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως . . . 8

γ) Επί της παρουσίασης του ισχύοντος εθνικού νομικού πλαισίου . . . 10

δ) Επί της παρουσίασης του πλαισίου του ΟΟΣΑ για την ενδοομιλική τιμολόγηση . . . 10

2. Επί της εκτίμησης της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως . . . 10

α) Επί της ανάλυσης της ύπαρξης πλεονεκτήματος . . . 12

1) Επί της κύριας διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος . . . 12

2) Επί των επικουρικών διαπιστώσεων σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος . . . 15

β) Επί της επιλεκτικότητας του μέτρου . . . 15

γ) Επί του προσδιορισμού του δικαιούχου της ενίσχυσης . . . 16

II. Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων . . . 16

A. Επί της διαδικασίας στην υπόθεση T-816/17 . . . 16

1. Επί της σύνθεσης του δικαστικού σχηματισμού και επί της εκδίκασης της υποθέσεως κατά προτεραιότητα . . . 16

2. Επί της παρεμβάσεως . . . 17

3. Επί των αιτήσεων εμπιστευτικής μεταχειρίσεως . . . 17

4. Επί των αιτημάτων των διαδίκων . . . 17

B. Επί της διαδικασίας στην υπόθεση T-318/18 . . . 18

1. Επί της σύνθεσης του δικαστικού σχηματισμού και επί της εκδίκασης της υποθέσεως κατά προτεραιότητα . . . 18

2. Επί των αιτήσεων εμπιστευτικής μεταχειρίσεως . . . 18

3. Επί των αιτημάτων των διαδίκων 18

Γ. Επί της συνεκδίκασης των υποθέσεων και της προφορικής διαδικασίας 19

III. Σκεπτικό 19

A. Επί της συνεκδίκασης των υποθέσεων T-816/17 και T-318/18 προς έκδοση κοινής αποφάσεως για την περάτωση της δίκης 20

B. Επί των προβληθέντων λόγων και επιχειρημάτων 20

1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις 21

α) Επί του καθορισμού των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ στο πλαίσιο των εθνικών φορολογικών μέτρων 22

β) Επί του βάρους αποδείξεως 24

γ) Επί της εντάσεως του ελέγχου που πρέπει να ασκήσει το Γενικό Δικαστήριο 24

2. Επί των λόγων και των επιχειρημάτων που στρέφονται κατά της κύριας διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος 25

α) Επί του παραδεκτού ορισμένων επιχειρημάτων της Ιρλανδίας όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος 26

β) Επί του βασίμου των λόγων και των επιχειρημάτων του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου και της Amazon που στρέφονται κατά της κύριας διαπίστωσης σχετικά με την ύπαρξη πλεονεκτήματος 27

1) Επί του ζητήματος αν ορισμένες κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ τις οποίες χρησιμοποίησε η Επιτροπή στο πλαίσιο της εφαρμογής της TNMM εξακολουθούν να ασκούν επιρροή 29

2) Επί των σφαλμάτων στα οποία φέρεται να υπέπεσε η Επιτροπή κατά την εφαρμογή της TNMM στην προσβαλλόμενη απόφαση 30

i) Επί της λειτουργικής ανάλυσης και της επιλογής, από την Επιτροπή, της LuxSCS ως εξεταστέας εταιρίας 31

– Επί των καθηκόντων και των στοιχείων ενεργητικού της LuxSCS 34

– Επί των κινδύνων που ανέλαβε η LuxSCS 44

– Συμπέρασμα σχετικά με τη λειτουργική ανάλυση της LuxSCS και αντίκτυπος του εν λόγω συμπεράσματος στην επιλογή της LuxSCS ως εξεταστέας εταιρίας 46

ii) Επί της αμοιβής που υπολόγισε η Επιτροπή για τη LuxSCS εκκινώντας από την παραδοχή ότι ήταν η εξεταστέα εταιρία 48

– Επί της πρώτης συνιστώσας των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης που οφείλονταν στη LuxSCS (έξοδα εισόδου και ΣΕΚ) 49

– Επί της δεύτερης συνιστώσας της αμοιβής της LuxSCS (έξοδα διατήρησης) 54

3) Συμπέρασμα επί της κύριας διαπίστωσης 56

3. Επί των λόγων και των επιχειρημάτων που στρέφονται κατά της επικουρικής συλλογιστικής όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος 57

α) Προκαταρκτικές παρατηρήσεις επί των τριών επικουρικών διαπιστώσεων 58

β) Επί της πρώτης επικουρικής διαπίστωσης όσον αφορά το πλεονέκτημα 59

1) Επί της ασκήσεως, από τη LuxOpCo, «μοναδικών και πολύτιμων» καθηκόντων 61

i) Επί των καθηκόντων που ασκούσε η LuxOpCo σε σχέση με τα άυλα στοιχεία ενεργητικού (ενότητα 9.2.1.2.1 και αιτιολογικές σκέψεις 449 έως 472 της προσβαλλομένης αποφάσεως) 63

– Επί της φύσεως της άδειας εκμετάλλευσης που παραχωρήθηκε στη LuxOpCo (αιτιολογική σκέψη 450 της προσβαλλομένης αποφάσεως) . 65

– Επί της EU IP Steering Committee (αιτιολογικές σκέψεις 452 έως 455 της προσβαλλομένης αποφάσεως) 67

– Επί των καθηκόντων της LuxOpCo όσον αφορά την ανάπτυξη της τεχνολογίας 69

– Επί των δεδομένων πελατών (αιτιολογικές σκέψεις 466 έως 468 της προσβαλλομένης αποφάσεως) 75

– Επί του «σήματος Amazon» (αιτιολογικές σκέψεις 469 έως 472 της προσβαλλομένης αποφάσεως) 77

ii) Επί των καθηκόντων που άσκησε η LuxOpCo στο πλαίσιο των ευρωπαϊκών δραστηριοτήτων λιανικού εμπορίου και παροχής υπηρεσιών του ομίλου Amazon (ενότητα 9.2.1.2.2 και αιτιολογικές σκέψεις 473 έως 499 της προσβαλλομένης αποφάσεως) 79

– Επί της επιλογής (αιτιολογικές σκέψεις 479 έως 489 της προσβαλλομένης αποφάσεως) 80

– Επί των τιμών (αιτιολογικές σκέψεις 490 έως 493 της προσβαλλομένης αποφάσεως) 81

– Επί της «ευκολίας» (αιτιολογικές σκέψεις 494 έως 499 της προσβαλλομένης αποφάσεως) 82

iii) Επί των στοιχείων ενεργητικού που χρησιμοποίησε η LuxOpCo (αιτιολογικές σκέψεις 500 έως 505 της προσβαλλομένης αποφάσεως) 83

iv) Επί των κινδύνων που ανέλαβε η LuxOpCo (αιτιολογικές σκέψεις 506 έως 517 της προσβαλλομένης αποφάσεως) 84

v) Συμπεράσματα επί της λειτουργικής ανάλυσης της LuxOpCo 85

2) Επί της επιλογής της μεθόδου 87

3) Επί της απόδειξης του γεγονότος ότι η αμοιβή της LuxOpCo έπρεπε να είναι υψηλότερη λόγω της χρήσης της μεθόδου επιμερισμού του κέρδους (εφαρμογή της ανάλυσης των συνεισφορών) 89

γ) Επί της δεύτερης επικουρικής διαπίστωσης όσον αφορά το πλεονέκτημα 95

δ) Επί της τρίτης επικουρικής διαπίστωσης όσον αφορά το πλεονέκτημα 99

Επί των δικαστικών εξόδων 102