Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (laajennettu seitsemäs jaosto)

12 päivänä toukokuuta 2021 *

Valtiontuki – Luxemburgin Amazonille myöntämä tuki – Päätös, jolla tuki todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi ja sääntöjenvastaiseksi ja määrätään perittäväksi takaisin – Verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu – Siirtohinnoittelu – Valikoiva veroetu – Siirtohinnoittelumenetelmä – Toiminta-analyysi

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

Luxemburgin suurherttuakunta, asiamiehenään T. Uri, avustajinaan asianajajat D. Waelbroeck, A. Steichen ja J. Bracker,

kantajana asiassa T-816/17,

jota tukee

Irlanti, asiamiehinään J. Quaney ja A. Joyce, avustajinaan P. Gallagher, SC, B. Doherty, barrister, ja S. Kingston, SC,

väliintulijana asiassa T-816/17,

Amazon EU Sàrl, kotipaikka Luxemburg (Luxemburg),

Amazon.com, Inc., kotipaikka Seattle, Washington (Yhdysvallat),

edustajinaan asianajajat D. Paemen, M. Petite ja A. Tombiński,

kantajina asiassa T-318/18,

vastaan

Euroopan komissio, asiamiehinään asiassa T-816/17 P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal ja F. Tomat, avustajanaan asianajaja M. Chammas, ja asiassa T-318/18 Loewenthal ja Tomat,

vastaajana,

jossa on kyse SEUT 263 artiklaan perustuvista vaatimuksista kumota valtiontuesta SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), jonka Luxemburg on myöntänyt Amazonille, 4.10.2017 annettu komission päätös (EU) 2018/859 (EUVL 2018, L 153, s. 1),

* Oikeudenkäyntikielet: englanti ja ranska.

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti M. van der Woude sekä tuomarit V. Tomljenović (esittelevä tuomari) ja A. Marcoulli,

kirjaaja: hallintovirkamies S. Spyropoulos,

ottaen huomioon asian käsittelyn kirjallisessa vaiheessa ja 5. ja 6.3.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

on antanut seuraavan

tuomion

I Asian tausta

1 Amazon.com, Inc., jonka kotipaikka on Yhdysvalloissa, ja sen määräysvallassa olevat yhtiöt (jäljempänä yhdessä Amazon-konserni) harjoittavat verkkotoimintaa, erityisesti vähittäismyyntiä ja eri palvelujen tarjoamista verkossa. Tässä tarkoituksessa Amazon-konserni toimii useilla verkkosivustoilla Euroopan unionin eri kielillä, ja niihin lukeutuvat amazon.de, amazon.fr, amazon.it ja amazon.es.

2 Ennen toukokuuta 2006 Amazon-konsernin Euroopan liiketoimintaa hallinnoitiin Yhdysvalloista. Erityisesti vähittäismyynti- ja palveluliiketoimintaa eurooppalaisilla verkkosivustoilla harjoittivat kaksi Yhdysvaltoihin sijoittautunutta yksikköä, Amazon.com International Sales, Inc. (jäljempänä AIS) ja Amazon International Marketplace (jäljempänä AIM), ja eräät Ranskaan, Saksaan ja Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet yksiköt.

3 Vuonna 2003 suunniteltiin Amazon-konsernin Euroopan liiketoiminnan uudelleenjärjestelyä. Tämä uudelleenjärjestely, joka toteutettiin vuonna 2006 (jäljempänä vuoden 2006 uudelleenjärjestely), käsitti kahden Luxemburgiin (Luxemburg) sijoittautuneen yhtiön perustamisen. Kyseessä olivat luxemburgilainen kommandiittiyhtiö Amazon Europe Holding Technologies SCS (jäljempänä LuxSCS), jonka osakkaat olivat amerikkalaisia yrityksiä, ja Amazon EU Sàrl (jäljempänä LuxOpCo), jonka kotipaikka oli LuxSCS:n tavoin Luxemburgissa.

4 LuxSCS teki aluksi eräiden Amazon-konsernin Yhdysvaltoihin sijoittautuneiden yksiköiden kanssa useita sopimuksia, joita olivat

– lisenssi- ja luovutussopimukset olemassa olevia immateriaalioikeuksia varten (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, jäljempänä yhdessä buy-in-sopimus) Amazon-konsernin Yhdysvaltoihin sijoittautuneen yksikön Amazon Technologies, Inc:n (jäljempänä ATI) kanssa

– vuonna 2005 tehty kustannustenjakosopimus ATI:n ja Amazon-konsernin Yhdysvaltoihin sijoittautuneen yksikön A 9.com, Inc:n (jäljempänä A 9) kanssa. Buy-in-sopimuksen ja kustannustenjakosopimuksen perusteella LuxSCS sai oikeuden hyödyntää tiettyjä immateriaalioikeuksia ja niiden jälkiperäisteoksia, jotka olivat A9:n ja ATI:n hallussa ja niiden edelleen kehittämiä. Kustannustenjakosopimuksessa tarkoitettu aineeton omaisuus käsitti lähinnä kolmeen luokkaan kuuluvia immateriaalioikeuksia eli teknologiaa, asiakastietoja ja tavaramerkkejä. Kustannustenjakosopimuksen ja buy-in-sopimuksen perusteella LuxSCS saattoi myös alilisensoida aineetonta omaisuutta muun muassa toimiakseen eurooppalaisilla verkkosivustoilla. Vastineeksi LuxSCS:n oli maksettava buy-in-maksuja ja vuosittainen osuutensa kustannustenjakosopimuksen kehitysohjelman kustannuksista.

5 Tämän jälkeen LuxSCS teki LuxOpCo:n kanssa lisenssisopimuksen, joka tuli voimaan 30.4.2006 ja koski edellä mainittua aineetonta omaisuutta (jäljempänä lisenssisopimus). Sen nojalla LuxOpCo sai oikeuden käyttää aineetonta omaisuutta LuxSCS:lle maksettavaa rojaltia (jäljempänä rojalti) vastaan.

6 LuxSCS teki lisäksi Amazon.co.uk Ltd:n, Amazon.fr SARL:n ja Amazon.de GmbH:n kanssa immateriaalioikeuksia koskevan luovutus- ja lisenssisopimuksen, jonka nojalla LuxSCS sai tietyt tavaramerkit ja immateriaalioikeudet eurooppalaisten verkkosivustojen osalta.

7 Vuonna 2014 Amazon-konsernissa tehtiin toinen uudelleenjärjestely, eikä LuxSCS:n ja LuxOpCo:n välistä sopimusjärjestelyä enää sovellettu.

A Kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu

8 Valmistellakseen vuoden 2006 uudelleenjärjestelyä Amazon.com ja sen veroneuvoja pyysivät 23. ja 31.10.2003 päivätyillä kirjeillä Luxemburgin verohallintoa antamaan verotusasiassa ennakkoratkaisun, jolla vahvistetaan LuxOpCo:n ja LuxSCS:n kohtelu Luxemburgin yhteisöverotuksessa.

9 Amazon.com pyysi 23.10.2003 päivätyllä kirjeellään verohallintoa hyväksymään sen rojaltin tasoa koskevan laskelman, joka LuxOpCo:n oli määrä maksaa LuxSCS:lle 30.4.2006 lukien. Tämä Amazon.comin pyyntö perustui sen veroneuvojien laatimaan siirtohinnoitteluraporttiin (jäljempänä vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportti). Tämän raportin laatijat ehdottivat siirtohinnoittelumenetelmää, jolla voitaisiin heidän mukaansa määrittää LuxOpCo:n yhteisöverovelka Luxemburgissa. Erityisesti 23.10.2003 päivätyllä kirjeellään Amazon.com pyysi vahvistusta sille, että siirtohinnoittelumenetelmä, jolla määritetään LuxOpCo:n lisenssisopimuksen perusteella LuxSCS:lle maksaman vuotuisen rojaltin taso, sellaisena kuin tämä menetelmä ilmenee vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportista, johtaa LuxOpCo:lle ”sopivaan ja hyväksyttävään voittoon” siirtohinnoittelupolitiikan ja 4.12.1967 annetun tuloverolain, sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä LIR), 56 §:n ja 164 §:n 3 momentin mukaisesti. LuxOpCo:n LuxSCS:lle maksaman rojaltin laskentamenetelmää, joka on hyväksytty 23.10.2003 päivätyssä kirjeessä, kuvataan seuraavasti:

”1) lasketaan ja kohdennetaan LuxOpCo:lle ’LuxOpCo:n tuotto’, joka on joko a) [*luottamuksellinen*] [1] prosenttia LuxOpCo:n Euroopan unionin toimintakustannusten kokonaismäärästä kyseisenä vuonna tai b) eurooppalaisista verkkosivustoista Euroopan unionissa samana vuonna saatu liiketoiminnan tulos sen mukaan, kumpi näistä on pienempi

2) lisenssimaksu on Euroopan unionissa toteutunut liiketoiminnan tulos vähennettynä LuxOpCo:n tuotolla kuitenkin siten, että lisenssimaksu ei voi olla vähemmän kuin nolla

3) vuoden rojaltitason on oltava sama kuin lisenssimaksu jaettuna Euroopan unionissa kyseisenä vuonna toteutuneella kokonaisliikevaihdolla

4) edellä esitetystä huolimatta LuxOpCo:n vuotuinen tuotto ei saa olla alle 0,45 prosenttia eikä yli 0,55 prosenttia Euroopan unionissa toteutuneesta liikevaihdosta

5 a) siinä tapauksessa, että LuxOpCo:n vaiheessa 1 määritelty tuotto on alle 0,45 prosenttia Euroopan unionissa toteutuneesta liikevaihdosta, LuxOpCo:n tuottoa mukautetaan siten, että se on joko i) 0,45 prosenttia Euroopan unionissa toteutuneesta liikevaihdosta tai liiketoiminnan tuloksesta tai ii) Euroopan unionissa toteutunut liiketoiminnan tulos sen mukaan kumpi näistä on pienempi

1 Luottamukselliset tiedot poistettu.

b) siinä tapauksessa, että LuxOpCo:n vaiheessa 1 määritelty tuotto on yli 0,55 prosenttia Euroopan unionissa toteutuneesta liikevaihdosta, LuxOpCo:n tuottoa mukautetaan siten, että se on joko i) 0,55 prosenttia Euroopan unionissa toteutuneesta liikevaihdosta tai ii) Euroopan unionissa toteutunut liiketoiminnan tulos sen mukaan kumpi näistä on pienempi.”

10 Toisen veroneuvojan 31.10.2003 laatimalla kirjeellä Amazon.com pyysi vahvistusta LuxSCS:n, sen Yhdysvaltoihin sijoittautuneiden osakkaiden ja LuxOpCo:n tämän rakenteen perusteella saamien osinkojen verokohtelulle. Kirjeessä selitettiin, että koska LuxSCS on kommandiittiyhtiö, se ei ole osakkaisiinsa nähden erillinen verosubjekti eikä se näin ollen ole velvollinen maksamaan Luxemburgissa yhteisöveroa tai varallisuusveroa.

11 Luxemburgin suurherttuakunnan välittömästä verotuksesta vastaava viranomainen (jäljempänä Luxemburgin verohallinto tai Luxemburgin veroviranomaiset) osoitti 6.11.2003 Amazon.comille kirjeen (jäljempänä kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu), jossa todetaan muun muassa seuraavaa:

”– –

Tutustuttuani 31.10.2003 päivättyyn kirjeeseen, jonka [veroneuvonantajanne] osoitti minulle, samoin kuin 23.10.2003 päivättyyn kirjeeseenne ja käsiteltyäni Luxemburgin verokohtelua koskevaa kantaanne tulevan toimintanne puitteissa voin ilokseni ilmoittaa, että hyväksyn näiden kahden kirjeen sisällön. – –”

12 Amazon.comin pyynnöstä Luxemburgin verohallinto jatkoi kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun voimassaoloa vuonna 2010 ja sovelsi sitä tosiasiallisesti kesäkuuhun 2014 asti, jolloin Amazon-konsernin Euroopan rakennetta muutettiin. Kyseessä olevaa verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua sovellettiin siten vuodesta 2006 vuoteen 2014 (jäljempänä tarkastelujakso).

B Hallinnollinen menettely komissiossa

13 Euroopan komissio pyysi 24.6.2014 Luxemburgin suurherttuakuntaa toimittamaan sille tietoja verotusasioissa annetuista ennakkoratkaisuista Amazon-konsernille. Se julkaisi 7.10.2014 SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun päätöksen muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta.

14 Tässä aloittamassaan tutkinnassa komissio pyysi Luxemburgin suurherttuakunnalta ja Amazon.comilta eri tietoja. Vastauksissaan tietopyyntöihin Amazon.com esitti jäljennöksen United States Tax Courtin (Yhdysvaltain liittovaltion verotuomioistuin) 23.3.2017 antamasta lausunnosta (jäljempänä United States Tax Courtin lausunto), joka oli annettu Internal Revenue Servicen (liittovaltion veroviranomainen, Yhdysvallat, IRS) hakemuksesta, joka koski edellä 4 kohdassa mainittuihin sopimuksiin liittyvien maksujen suuruutta.

15 Lisäksi Amazon.com esitti komissiolle veroneuvojan laatiman uuden siirtohinnoitteluraportin, jonka tarkoituksena oli varmistaa jälkikäteen, onko LuxOpCo:n LuxSCS:lle kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun mukaisesti maksama rojalti markkinaehtoperiaatteen mukainen (jäljempänä vuoden 2017 siirtohinnoitteluraportti).

C Riidanalainen päätös

16 Komissio antoi 4.10.2017 päätöksen (EU) 2018/859 valtiontuesta SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), jonka Luxemburg on myöntänyt Amazonille (EUVL 2018, L 153, s. 1; jäljempänä riidanalainen päätös).

17 Tämän päätöksen 1 artiklassa todetaan muun muassa seuraavaa:

18 ”[Kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu], jolla Luxemburg hyväksyi – – siirtohinnoittelujärjestelyn, jolla annettiin [LuxOpCo:lle] mahdollisuus itse määrittää yhteisöveronsa Luxemburgissa vuosina 2006–2014, ja tähän päätökseen perustuneiden vuosittaisten yhteisöveroilmoitusten hyväksyminen ovat – – valtiontukea – –.”

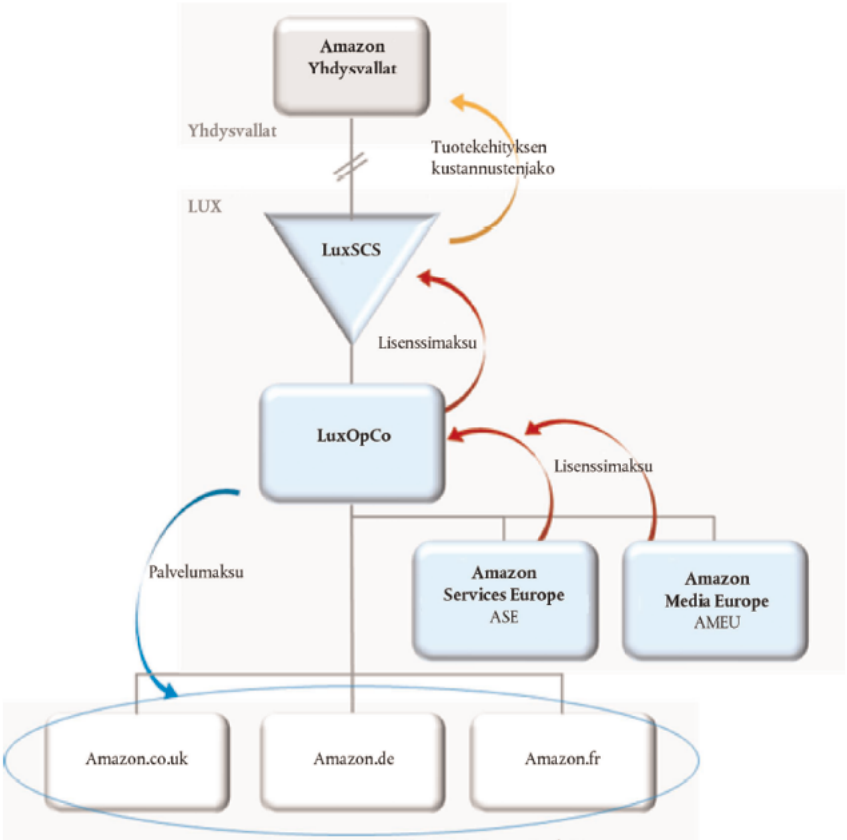
1. Tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen esittely

19 Riidanalaisen päätöksen 2 jaksossa, jonka otsikkona on ”Tosiseikat ja oikeudelliset seikat”, komissio esittää muun muassa kuvauksen Amazon-konsernista, kyseessä olevasta verotusasiassa annetusta ennakkoratkaisusta sekä sovellettavista kansallisista oikeussäännöistä ja siirtohinnoittelua koskevista ohjeista.

a) Amazon-konsernin esittely

20 Amazon-konsernin esittelyn yhteydessä komissio kuvaa Amazon-konsernin vähittäismyynti- ja palveluliiketoimintaa sekä kyseisen konsernin rakennetta siltä osin sillä on merkitystä riidanalaisen päätöksen kannalta.

21 Tarkastelujaksolta komissio esittää Amazon-konsernin Euroopan rakenteen seuraavan kaavion mukaisesti:



22 LuxSCS:n osalta komissio toteaa, ettei tällä yhtiöllä ollut fyysistä läsnäoloa tai työntekijöitä Luxemburgissa. Komission mukaan tarkastelujakson aikana LuxSCS toimi ainoastaan aineettoman

omaisuuden hallintayhtiönä Amazon-konsernin Euroopan liiketoimintaa varten, josta LuxOpCo oli vastuussa pääasiallisena toimijana. Komissio toteaa kuitenkin, että LuxSCS oli tarjonnut konsernin sisäisiä lainoja useille Amazon-konsernin yksiköille. Komissio täsmentää lisäksi, että LuxSCS oli usean ATI:n, A 9:n ja LuxOpCo:n kanssa tehdyn konsernin sisäisen sopimuksen osapuoli (ks. edellä 3 ja 5 kohta).

23 LuxOpCo:n osalta komissio korostaa erityisesti sitä, että tarkastelujakson aikana LuxOpCo oli LuxSCS:n kokonaan omistama tytäryhtiö.

24 Komission mukaan Amazon-konsernin Euroopan liiketoiminnan vuoden 2006 uudelleenjärjestelystä lähtien LuxOpCo toimi Amazon-konsernin Euroopan pääkonttorina ja Amazon-konsernin verkossa tapahtuvan vähittäismyynti- ja palveluliiketoiminnan pääasiallisena toimijana Euroopassa eurooppalaisten verkkosivustojen kautta. Komissio toteaa, että tässä ominaisuudessa LuxOpCo vastasi eurooppalaisten verkkosivustojen kautta toteutettavan vähittäismyynti- ja palveluliiketoiminnan päätöksenteosta sekä vähittäismyynnin keskeisten fyysisten komponenttien hallinnoinnista. Lisäksi LuxOpCo oli Amazon-konsernin varaston tuotteiden virallisena myyjänä Euroopassa vastuussa myös varastonhallinnasta eurooppalaisilla verkkosivustoilla. Se oli kyseisten varastojen omistaja ja vastasi niiden riskeistä ja tappioista. Komissio täsmentää vielä, että LuxOpCo sai tuloja sekä tuotteiden myynnistä että tilausten toimittamispalveluista. LuxOpCo suoritti myös Amazon-konsernin Euroopan liiketoiminnan kassanhallintatoimia.

25 Tämän jälkeen komissio toteaa, että LuxOpCo omisti osuuksia Amazon Services Europesta (jäljempänä ASE) ja Amazon Media Europesta (jäljempänä AMEU), jotka ovat molemmat Amazon-konsernin Luxemburgiin sijoittautuneita yksiköitä, sekä Amazon.comin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, Ranskaan ja Saksaan perustetuista tytäryhtiöistä (jäljempänä lähipiiriin kuuluvat eurooppalaiset yhtiöt), jotka suorittivat erilaisia LuxOpCo:n liiketoimintaa tukevia konsernin sisäisiä palveluita. Tarkastelujakson aikana ASE hoiti Amazon-konsernin MarketPlace-nimistä palvelua myyjänä toimiville kolmansille osapuolille unionissa. AMEU puolestaan hoiti Amazon-konsernin digitaalista liiketoimintaa unionissa, kuten MP3-tiedostojen ja e-kirjojen myyntiä. Lähipiiriin kuuluvat eurooppalaiset yhtiöt taas tarjosivat palveluja eurooppalaisilla verkkosivustoilla toimimista varten.

26 Lisäksi komissio tuo esille, että tarkastelujakson aikana LuxOpCo muodosti ASE:n ja AMEU:n kanssa, joiden verotuksellinen asuinpaikka oli Luxemburgissa, Luxemburgin vero-oikeuden mukaisen yhteisverotusyksikön, jossa LuxOpCo toimi yhtiönä, johon yhteisverotettavat tulokset yhdistetään. Nämä kolme yksikköä muodostivat siten yhden ainoan verovelvollisen.

27 LuxOpCo:n LuxSCS:n kanssa tekemän lisenssisopimuksen lisäksi komissio kuvaa yksityiskohtaisesti joitakin muita konsernin sisäisiä sopimuksia, joiden osapuolena LuxOpCo oli tarkastelujakson aikana, eli lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden kanssa 1.5.2006 tehtyjä tiettyjä palvelusopimuksia ja ASE:n ja AMEU:n kanssa immateriaalioikeuksista 30.4.2006 tehtyjä lisenssisopimuksia, joiden nojalla näille kahdelle yksikölle myönnettiin aineetonta omaisuutta koskevat alilisenssit, jotka eivät olleet yksinomaisia.

b) Kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun esittely

28 Tarkasteltuaan Amazon-konsernin rakennetta komissio kuvaa kyseessä olevaa verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua.

29 Se viittaa ensinnäkin edellä 8–10 kohdassa mainittuihin 23. ja 31.10.2003 päivättyihin kirjeisiin.

30 Toiseksi komissio selostaa vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin sisältöä, jonka perusteella ehdotettiin rojaltin tason määrittämismenetelmää.

31 Komissio toteaa aluksi, että vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa esitetään LuxSCS:n ja LuxOpCo:n toiminta-analyysi, jonka mukaan LuxSCS:n pääasialliset toiminnot rajoittuvat aineettoman omaisuuden hallintayhtiön toimiin ja aineettoman omaisuuden kehittämiseen osallistujan toimiin kustannustenjakosopimuksen kautta. Tässä raportissa LuxOpCo:n todetaan hallinnoivan eurooppalaisten verkkosivustojen vähittäismyynti- ja palveluliiketoiminnan strategista päätöksentekoa sekä vähittäismyyntiliiketoiminnan keskeisiä fyysisiä osia.

32 Tämän jälkeen komissio toteaa, että vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportti käsittää jakson, jossa käsitellään sopivimman siirtohinnoittelumenetelmän valintaa, jotta voidaan määrittää rojaltitason yhteensopivuus markkinaehtoperiaatteen kanssa. Tässä raportissa tarkastellaan kahta menetelmää: toinen perustuu markkinahintavertailumenetelmään ja toinen jäännösvoitonjakamismenetelmään.

33 Markkinahintavertailumenetelmän mukaisesti vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa laskettiin rojaltitason markkinaehtoiseksi vaihteluväliksi 10,6–13,6 prosenttia, mikä perustui vertailuun Amazon.comin erään yhdysvaltalaisen vähittäismyyjän kanssa tekemän tietyn sopimuksen eli [*luottamuksellinen*] sopimuksen kanssa.

34 Jäännösvoitonjakamismenetelmän mukaisesti vuoden 2003 siirtohinnoitteluraporttiin sisältyi arvio LuxOpCo:n ”Euroopassa toimivan yrityksen rutiinitehtäviin” liittyvästä tuotosta LuxOpCo:lle syntyneiden kustannusten perusteella. Tätä varten siinä katsottiin, että ”nettokustannus plus voittomarginaali” on voittoindikaattori LuxOpCo:n ennakoiduista toiminnoista johtuvan markkinaehtoisen korvauksen määrittämiseksi. LuxOpCo:n oikaistuihin toimintakuluihin ehdotettiin [*luottamuksellinen*] korotusta. Komissio huomauttaa, että vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin mukaan tämän tuoton ja LuxOpCo:n liiketoiminnan tuloksen välinen erotus vastasi jäännösvoittoa, joka johtui täysin LuxSCS:ltä lisensoidun aineettoman omaisuuden käytöstä. Komissio täsmentää myös, että tämän laskelman perusteella vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa todettiin, että rojaltitaso, joka oli 10,1–12,3 prosenttia LuxOpCo:n nettoliikevaihdosta, olisi markkinaehtoisen standardin mukainen Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) ohjeiden nojalla.

35 Komissio toteaa vielä, että vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa katsottiin, että tulokset olivat samansuuntaisia, ja mainittiin, että LuxOpCo:n LuxSCS:lle maksaman rojaltitason markkinaehtoinen vaihteluväli oli 10,1–12,3 prosenttia LuxOpCo:n myynnistä. Vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa katsottiin kuitenkin, että jäännösvoitonjakoanalyysi olisi luotettavampi ja että se olisi siten syytä hyväksyä.

36 Riidanalaisen päätöksen 2.2.5 jaksossa, jonka otsikkona on ”Kiistanalaisen veropäätöksen seuraukset”, komissio toteaa, että Luxemburgin verohallinto vahvisti kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla, että rojaltitason määrittämismenetelmä, joka puolestaan määräsi LuxOpCo:n vuotuisen verotettavan tulon Luxemburgissa, oli markkinaehtoperiaatteen mukainen. Komissio lisää, että LuxOpCo käytti kyseessä olevaa verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua vuosittaisen veroilmoituksen täyttämistä varten.

c) Sovellettavien kansallisten oikeussääntöjen esittely

37 Sovellettavista kansallisista oikeussäännöistä komissio mainitsee LIR:n 164 §:n 3 momentin. Tämän säännöksen mukaan ”peitelty voitonjako sisältyy verotettavaan tuloon” ja ”peitelty voitonjako on kyseessä silloin, kun osakas, jäsen tai osuudenhaltija saa suoraan tai välillisesti sellaista etua yritykseltä tai yhteisöltä, jota se ei sai, ellei olisi osakas, jäsen tai osuudenhaltija”. Tässä yhteydessä komissio toteaa muun muassa, että tarkastelujakson aikana Luxemburgin verohallinto oli tulkinnut LIR:n 164 §:n 3 momenttia siten, että siinä vahvistetaan ”markkinaehtoperiaate” Luxemburgin vero-oikeudessa.

d) OECD:n siirtohinnoittelua koskevan kehyksen esittely

38 Komissio esittelee riidanalaisen päätöksen 244–249 perustelukappaleessa OECD:n siirtohinnoittelua koskevan kehyksen. Komission mukaan ”siirtohinnoilla”, sellaisina kuin ne ymmärretään OECD:n vuosina 1995, 2010 ja 2017 julkaisemissa siirtohinnoitteluohjeissa, tarkoitetaan hintoja, joilla yritys siirtää aineellista tai aineetonta omaisuutta tai tarjoaa palveluita etuyhteydessä oleville yrityksilleen. Markkinaehtoperiaatteen mukaan, sellaisena kuin sitä sovelletaan yhteisöverotuksessa, kansallisten veroviranomaisten olisi hyväksyttävä etuyhteydessä olevien konserniyritysten konsernin sisäisistä liiketoimista sopimat siirtohinnat vain, jos nämä hinnat vastaavat sitä, mikä olisi sovittu vapailla markkinoilla toteutetuista liiketoimista eli vertailukelpoisissa olosuhteissa markkinoilla neuvottelevien riippumattomien yritysten välisistä liiketoimista. Lisäksi komissio täsmentää, että markkinaehtoperiaate perustuu erillistä yksikköä koskevaan lähestymistapaan, jonka mukaan verotuksessa konserniin kuuluvia yrityksiä kohdellaan erillisinä yksikköinä.

39 Komissio tuo lisäksi esille, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa (vuosien 1995, 2010 ja 2017 versioissa) luetellaan viisi menetelmää, joilla voidaan arvioida konsernin sisäisten liiketoimien markkinaehtoinen hinta. Ainoastaan kolmella niistä on merkitystä riidanalaisen päätöksen kannalta, nimittäin markkinahintavertailumenetelmällä, liiketoiminnettomarginaalimenetelmällä ja voitonjakamismenetelmällä. Riidanalaisen päätöksen 250–256 perustelukappaleessa komissio selostaa, mitä nämä menetelmät käsittävät.

2. Kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun arviointi

40 Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 154 perustelukappaleessa, että kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla vahvistettiin, että LuxOpCo:n LuxSCS:lle lisenssisopimuksen mukaisesti maksamien vuosittaisten rojaltien suuruuden määrittämiseksi käytetty siirtohinnoittelumenetelmä oli markkinaehtoperiaatteen mukainen. Riidanalaisen päätöksen 155 perustelukappaleessa se toteaa myös, että LuxOpCo käytti kyseessä olevaa verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua tarkastelujakson aikana määritelläkseen vuotuisen yhteisöverovelvollisuutensa Luxemburgissa vuosittaisen veroilmoituksen täyttämistä varten. Kuten riidanalaisen päätöksen 1 artiklasta ilmenee nimenomaisesti – tämän päätöksen 605 ja 606 perustelukappaleen tietystä epätäsmällisyydestä huolimatta –, komission mukaan valtiontuki muodostuu siten tässä tapauksessa kyseessä olevasta verotusasiassa annetusta ennakkoratkaisusta, luettuna yhdessä LuxOpCo:n vuosittaisten veroilmoitusten hyväksymisen kanssa (eikä verotusasiassa annetusta ennakkoratkaisusta sellaisenaan).

41 Riidanalaisen päätöksen 9 jaksolla, jonka otsikkona on ”Kiistanalaisen toimenpiteen arviointi”, on tarkoitus osoittaa, että kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu sekä LuxOpCo:n vuosittaisten veroilmoitusten hyväksyminen yhdessä arvioituina merkitsevät tosiasiallisesti valtiontukea.

42 Tuotuaan esille SEUT 107 artiklan 1 kohdassa määrätyt valtiontueksi määrittämisen edellytykset komissio toteaa, että ensimmäinen valtiontuelle asetettu edellytys, jonka mukaan kyseessä on oltava valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide, täyttyy tässä tapauksessa. Se toteaa, että kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu on Luxemburgin suurherttuakunnan antama. Toisaalta se katsoo, että kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu on johtanut LuxOpCo:n maksettavan veron alentamiseen Luxemburgissa verrattuna siihen, mitä samankaltaisessa tilanteessa olevien verovelvollisten yhtiöiden olisi maksettava. Kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu on siis aiheuttanut valtion varojen menetyksen, koska sen seurauksena Luxemburgin suurherttuakunta on luopunut verotuloista, jotka se olisi muutoin ollut oikeutettu kantamaan LuxOpCo:lta.

43 Tarkastellessaan valtiontuelle asetettuja toista ja neljättä edellytystä komissio katsoo, että kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun on katsottava vaikuttavan unionin sisäiseen kauppaan, koska LuxOpCo kuuluu useissa jäsenvaltioissa toimintaa harjoittavaan Amazon-konserniin ja koska se

harjoittaa verkkokauppatoimintaa unionin verkkosivustojen kautta. Komissio lisää, että tarjoamalla ”Amazonille suotuisan verokohtelun” Luxemburgin suurherttuakunta on mahdollisesti vetänyt sijoituksia pois jäsenvaltioista, jotka eivät tarjoa yhtä edullista verokohtelua monikansallisiin konserneihin kuuluville yrityksille. Komissio toteaa myös, että koska kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla LuxOpCo on vapautettu yhteisöverosta, joka sen olisi normaalisti pitänyt maksaa, tämä ennakkoratkaisu merkitsee toimintatukea. Koska kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla on vapautettu LuxOpCo:lle taloudellisia resursseja, joita se voi sijoittaa liiketoimintaansa, tämä ennakkoratkaisu on vääristänyt kilpailua markkinoilla.

44 Valtiontuen myöntämistä koskevan kolmannen edellytyksen osalta komissio toteaa, että kun verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytään tulos, joka ei heijasta luotettavalla tavalla tulosta, joka saataisiin soveltamalla normaalisti yleisesti sovellettavaa verolainsäädäntöä, ilman perusteluja, tällainen ennakkoratkaisu antaa valikoivan edun sille, jolle se on osoitettu, siltä osin kuin tämä valikoiva kohtelu johtaa verovelvollisen verovelvollisuuden alentamiseen verrattuna samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa oleviin yrityksiin. Komissio katsoo tässä tapauksessa myös, että kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu tuottaa LuxOpCo:lle valikoivan edun alentamalla sen Luxemburgissa maksettavaa yhteisöveroa.

a) Edun olemassaoloa koskeva tarkastelu

45 Riidanalaisen päätöksen jaksossa 9.2, jonka otsikkona on ”Etu”, komissio esittää perustelut, joiden vuoksi se katsoo, että kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu tuottaa LuxOpCo:lle edun.

46 Komissio toteaa aluksi, että verotoimenpiteiden osalta SEUT 107 artiklassa tarkoitettu etu voidaan myöntää verovelvolliselle vähentämällä sen veron perustetta tai sen maksettavan veron määrää. Se toteaa riidanalaisen päätöksen 402 perustelukappaleessa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu, että sen selvittämiseksi, tuottaako verotettavien tulojen määrittämistapa etua sen edunsaajalle, on syytä verrata kyseistä järjestelmää yleisesti sovellettavan verolainsäädännön mukaiseen järjestelmään, joka perustuu tulojen ja menojen väliseen erotukseen yhtiössä, joka toimii vapaan kilpailun ympäristössä. Näin ollen komission mukaan verotusasiassa annetusta ennakkoratkaisusta, jonka mukaan verovelvollinen voi käyttää konsernin sisäisissä liiketoimissaan siirtohintoja, jotka eivät vastaa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti vapaan kilpailun edellytyksin vertailukelpoisissa olosuhteissa neuvottelevien riippumattomien yritysten välillä perittäviä hintoja, koituu etua kyseiselle verovelvolliselle, koska se johtaa sen verotettavan tulon ja siten veron perusteen pienenemiseen yleisesti sovellettavan yhteisöverojärjestelmän perusteella.

47 Näillä perusteilla komissio päättelee riidanalaisen päätöksen 406 perustelukappaleessa, että jotta voidaan määrittää, että kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu tuottaa LuxOpCo:lle taloudellisen edun, komission oli osoitettava, että kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytty siirtohinnoittelumenetelmä johtaa tulokseen, joka poikkeaa markkinaehtoisen tuloksen luotettavasta arviosta, ja johtaa yhteisöverotuksessa LuxOpCo:lle alempaan veron perusteeseen. Komission näkemyksen mukaan kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu johtaa tällaiseen lopputulokseen.

48 Tämä johtopäätös perustuu yhteen ensisijaiseen ja kolmeen toissijaiseen toteamukseen.

1) Etua koskeva ensisijainen toteamus

49 Riidanalaisen päätöksen 9.2.1 jaksossa, jonka otsikkona on ”Taloudellisen hyödyn ensisijainen peruste”, komissio katsoo, että kun verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa vahvistetaan siirtohinnoittelumenetelmä, jonka mukaisesti LuxOpCo saa korvauksen ainoastaan suorittamiensa,

”rutiininomaisiksi” kutsuttujen toimintojen perusteella ja LuxOpCo:n toiminnan koko tuotto kyseistä korvausta lukuun ottamatta maksetaan LuxSCS:lle rojaltina, syntyy tulos, joka poikkeaa luotettavasta markkinaehtoisen tuloksen arviosta.

50 Komission ensisijaisen toteamuksen mukaan LuxOpCo:n ja LuxSCS:n toiminta-analyysi, jonka vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin laatijat ja viime kädessä Luxemburgin verohallinto hyväksyivät, on virheellinen, eikä sen perusteella saada markkinaehtoista tulosta. Luxemburgin verohallinnon olisi sitä vastoin pitänyt katsoa, että LuxSCS ei suorittanut aineettomaan omaisuuteen liittyviä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, vaan sillä oli ainoastaan niiden laillinen omistusoikeus.

51 Tämän osoittamiseksi komissio tarkastelee LuxSCS:n ja LuxOpCo:n toteuttamia toimintoja, käyttämää omaisuutta ja kantamia riskejä.

52 Kuten riidanalaisen päätöksen 519 perustelukappaleesta ilmenee, LuxOpCo:n ja LuxSCS:n toiminta-analyysin perusteella komissio tarkastelee sopivimman siirtohinnoittelumenetelmän valintaa tässä tapauksessa.

53 Markkinahintavertailumenetelmästä komissio toteaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa mainittuihin viiteen vertailukriteeriin perustuvan analyysin perusteella, että tämän menetelmän soveltaminen vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa esitetyllä tavalla tuotti liioitellun tuloksen, joka altisti LuxOpCo:n tappioiden muodostumisen riskille.

54 Komission mukaan tässä tapauksessa liiketoiminettomarginaalimenetelmä on sopivin siirtohinnoittelumenetelmä arvioitaessa lisenssisopimuksen mukaista LuxOpCo:n maksettavaa rojaltia. Komission mukaan ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja suoritti LuxOpCo eikä LuxSCS. Liiketoiminettomarginaalimenetelmää varten testattavan osapuolen olisi pitänyt olla LuxSCS eikä LuxOpCo.

55 Riidanalaisen päätöksen 9.2.1.4 jaksossa komissio soveltaa itse liiketoiminettomarginaalimenetelmää tässä tapauksessa.

56 Komission mukaan testattavana yksikkönä olisi pitänyt olla LuxSCS. Luxemburgin verohallinnon olisi pitänyt hylätä Amazon.comin väite, jonka mukaan pelkkä aineettomaan omaisuuteen kohdistuva laillinen omistusoikeus muodostaa ”ainutlaatuisen panoksen”, josta LuxSCS:n olisi pitänyt saada korvaus, joka muodostuu lähes kaikesta LuxOpCo:n liiketoiminnan voitosta. Komissio viittaa tältä osin muun muassa LuxSCS:ää ja LuxOpCo:ta koskevaan omaan toiminta-analyysiinsa (riidanalaisen päätöksen 9.2.1 jakso).

57 Voittoindikaattorin valinnan osalta komissio katsoo, että koska LuxSCS:llä ei ole myyntiä eikä sillä ei ole aineettomaan omaisuuteen liittyviä riskejä, merkityksellisen voittoindikaattorin olisi pitänyt olla kokonaiskustannusten voittomarginaali (riidanalaisen päätöksen 550 perustelukappale).

58 Sopivasta kustannusperustasta, johon voittomarginaalia pitäisi soveltaa tässä tapauksessa, komissio katsoo, että LuxSCS toimi ainoastaan välittävässä tehtävässä siirtämällä buy-in-sopimuksesta ja kustannustenjakosopimuksesta aiheutuneet kustannukset LuxOpCo:lle ja siirtämällä osuuden LuxOpCo:lta lisenssisopimuksen nojalla saamastaan rojaltista (lisenssimaksun) A9:lle ja ATI:lle näiden kustannusten määrän mukaisesti (riidanalaisen päätöksen 551 perustelukappale).

59 Näillä perusteilla komissio päättelee riidanalaisen päätöksen 555 perustelukappaleessa, että LuxSCS:n korvauksessa olisi pitänyt olla kaksi osatekijää. Ensimmäisen osatekijän olisi pitänyt komission mukaan vastata buy-in-sopimukseen ja kustannustenjaksosopimukseen liittyvien kustannusten, joihin ei olisi pitänyt soveltaa voittomarginaalia, uudelleenveloitusta LuxOpCo:lta. Toisen osatekijän olisi komission mukaan pitänyt muodostua voittomarginaalista, joka perustuu kustannusperustaan, joka sisältää pelkästään sen aineettoman omaisuuden laillisen omistusoikeuden säilyttämistä varten hankkimien

ulkoisten palveluiden kustannukset, siinä määrin kuin nämä kustannukset vastaavat LuxSCS:n varsinaisesti suorittamia toimintoja. Tämä korvauksen taso olisi varmistanut komission mukaan, että tulos on markkinaehtoperiaatteen mukainen, sillä siinä olisi otettu asianmukaisesti huomioon LuxSCS:n panos lisenssisopimukseen.

60 Asianmukaisen voittomarginaalin määrittelystä komissio toteaa, että vaikka tällainen määrittely edellyttää tavallisesti vertailuanalyysia, tässä tapauksessa luotettavan analyysin tekeminen ei ole mahdollista.

61 Vertailuanalyysin sijaan komissio katsoo voivansa tukeutua yhteisen siirtohinnoittelufoorumin vuonna 2010 antaman raportin (jäljempänä siirtohinnoittelufoorumin raportti) päätelmiin. Siirtohinnoittelufoorumi on komission vuonna 2002 kokoama asiantuntijaryhmä, joka auttaa komissiota siirtohinnoitteluasioissa. Kyseisen raportin mukaan siirtohinnoittelufoorumiin osallistuvien jäsenvaltioiden verohallinnot olivat havainneet ”vähäistä lisäarvoa tuottavien konsernin sisäisten palveluiden” voittomarginaalin vaihteluväliksi 3–10 prosenttia. Useimmin käytännössä havaittu voittomarginaali oli 5 prosenttia ”tällaisten palveluiden tarjoamisen” kustannuksista. Tästä syystä komissio katsoo, että on asianmukaista soveltaa tällaista voittomarginaalia LuxSCS:n ulkoisiin kustannuksiin, jotka ovat syntyneet sen aineettoman omaisuuden laillisen omistusoikeuden säilyttämisestä.

62 SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua koskevan ensisijaisen toteamuksensa päätteeksi komissio tuo esille, että lisenssisopimuksen mukainen ”markkinaehtoinen korvaus” LuxSCS:lle on yhtä suuri kuin LuxSCS:n osuus buy-in-sopimukseen ja kustannustenjakosopimukseen liittyvien kustannusten summasta ilman voittomarginaalia ja lisättynä kaikilla olennaisilla LuxSCS:lle suoraan syntyneillä kustannuksilla, joihin tulisi soveltaa 5 prosentin voittomarginaalia niiltä osin kuin nämä kustannukset vastaavat LuxSCS:n tosiasiallisesti suorittamia toimintoja. Tämä korvauksen taso vastaa sitä, mitä LuxOpCo:n kanssa samankaltaisessa asemassa oleva riippumaton osapuoli suostuisi maksamaan sille lisenssisopimuksella myönnetyistä oikeuksista ja velvollisuuksista. Lisäksi komission mukaan tämä korvauksen taso on riittävä, jotta LuxSCS voi kattaa maksuvelvollisuutensa buy-in-sopimuksen ja kustannustenjakosopimuksen nojalla (riidanalaisen päätöksen 559 ja 560 perustelukappale).

63 Komissio katsoo, että koska komission laskema LuxOpCo:n korvauksen taso on matalampi kuin se, joka LuxSCS:lle on määritetty kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla hyväksytyllä siirtohinnoittelumenetelmällä, kyseinen ennakkoratkaisu tuotti LuxOpCo:lle etua pienentämällä sen Luxemburgin yhteisöveroa varten sovellettavaa veron perustetta verrattuna niiden yritysten liikevaihtoon, joiden verotettava tulo vastaa markkinaehtoisesti neuvoteltuja hintoja (riidanalaisen päätöksen 561 perustelukappale).

2) Etua koskevat toissijaiset toteamukset

64 Riidanalaisen päätöksen 9.2.2 jaksossa, jonka otsikkona on ”Taloudellisen hyödyn toissijainen peruste”, komissio esittää etua koskevan toissijaisen toteamuksensa, jonka mukaan siinäkin tilanteessa, että Luxemburgin verohallinto olisi ollut oikeudessa hyväksyessään vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa esitetyn LuxSCS:n toiminta-analyysin, kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla hyväksytty siirtohinnoittelumenetelmä olisi perustunut joka tapauksessa epäasianmukaisiin metodologisiin valintoihin, jotka olisivat johtaneet tulokseen, joka poikkeaa markkinaehtoista tulosta koskevasta luotettavasta arviosta. Se täsmentää, että sen riidanalaisen päätöksen 9.2.2 jaksossa esittämillä perusteilla ei ole tarkoitus määritellä tarkkaa markkinaehtoista korvausta LuxOpCo:lle vaan pikemminkin osoittaa, että kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla on annettu taloudellinen etu, koska siinä hyväksytty siirtohinnoittelumenetelmä perustuu kolmeen virheelliseen metodologiseen valintaan, joiden seurauksena LuxOpCo:n verottavat tulot pienenevät verrattuna yrityksiin, joiden verotettavien tulojen perusteena ovat markkinaehtoisesti neuvotellut hinnat.

65 Tässä yhteydessä komissio esittää kolme erillistä toissijaista toteamusta.

66 Ensimmäisen toissijaisen toteamuksensa yhteydessä komissio toteaa, että LuxOpCo:n on katsottu virheellisesti suorittavan ainoastaan ”rutiininomaisia” hallintotoimintoja ja että asiassa olisi pitänyt soveltaa voitonjakamismenetelmää yhdessä kontribuutioanalyysin kanssa.

67 Toisen toissijaisen toteamuksensa yhteydessä komissio katsoo, että toimintakustannusten valinta voittoindikaattoriksi oli virheellinen.

68 Etua koskevan kolmannen toissijaisen toteamuksensa yhteydessä komissio katsoo, että unionissa toteutuneesta liikevaihdosta laskettavan 0,55 prosentin ylärajan sisällyttäminen ei ollut asianmukaista.

b) Toimenpiteen valikoivuus

69 Riidanalaisen päätöksen 9.3 jaksossa, jonka otsikkona on ”Tuen valikoivuus”, komissio esittää perusteet, joiden vuoksi se katsoo, että kyseessä oleva toimenpide on valikoiva.

c) Tuensaajan yksilöinti

70 Riidanalaisen päätöksen 9.5 jaksossa, jonka otsikkona on ”Edunsaaja”, komissio toteaa, että LuxOpCo:lle myönnetty mahdollinen suotuisa verokohtelu hyödyttää myös koko Amazon-konsernia tarjoamalla lisäresursseja koko konsernille, joten konsernia on tarkasteltava yhtenä yksikkönä, joka hyötyy kyseessä olevasta tukitoimenpiteestä.

71 Riidanalaisen päätöksen 10 jaksossa, jonka otsikkona on ”Takaisinperintä”, komissio toteaa, että koska tukitoimenpide on myönnetty joka vuosi, kun veroviranomaiset ovat hyväksyneet LuxOpCo:n vuotuisen yhteisöveroilmoituksen, Amazon-konserni ei voi vedota vanhentumissääntöihin vastustaakseen tuen takaisinperintää. Riidanalaisen päätöksen 639–645 perustelukappaleessa komissio selostaa takaisinperintämenetelmää.

II Oikeudenkäynti ja asianosaisten vaatimukset

A Oikeudenkäynti asiassa T-816/17

72 Luxemburgin suurherttuakunta nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 14.12.2017 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen asiassa T-816/17.

1. Ratkaisukokoonpanon muodostaminen ja etusijan antaminen asian käsittelylle

73 Unionin yleisen tuomioistuimen seitsemännen jaoston puheenjohtaja päätti 12.4.2018 tekemällään päätöksellä antaa asian T-816/17 käsittelylle etusijan unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 67 artiklan 2 kohdan nojalla.

74 Luxemburgin suurherttuakunta pyysi kirjaamoon 11.5.2018 toimittamallaan asiakirjalla, että asia T-816/17 ratkaistaisiin unionin yleisen tuomioistuimen seitsemännen jaoston laajennetussa ratkaisukokoonpanossa.

75 Työjärjestyksen 28 artiklan 5 kohdan mukaisesti asia T-816/17 siirrettiin laajennetun seitsemännen jaoston käsiteltäväksi.

76 Koska yksi unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston jäsenistä oli estynyt osallistumasta asian käsittelyyn, unionin yleisen tuomioistuimen presidentti nimesi 21.6.2018 tekemällään päätöksellä unionin yleisen tuomioistuimen varapresidentin täydentämään ratkaisukokoonpanoa. Koska yksi ratkaisukokoonpanon jäsenistä nimitettiin 6.10.2020 unionin tuomioistuimen tuomariksi, työjärjestyksen 8 artiklan mukaisessa virkaikäjärjestyksessä viimeisenä oleva tuomari ei osallistunut päätösneuvotteluun, ja tämän tuomion antoivat sen allekirjoittaneet kolme tuomaria kyseisen työjärjestyksen 22 artiklan mukaisesti.

2. Väliintulo

77 Irlanti toimitti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 16.4.2018 väliintulohakemuksen, jossa se pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin asiassa T-816/17 tukeakseen Luxemburgin suurherttuakunnan vaatimuksia.

78 Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi 29.5.2018 antamallaan määräyksellä Irlannin väliintulohakemuksen.

3. Luottamuksellista käsittelyä koskevat pyynnöt

79 Luxemburgin suurherttuakunta pyysi unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 14.5.2018 toimittamallaan asiakirjalla tiettyjen kannekirjelmässä, sen tietyissä liitteissä sekä vastineessa mainittujen tietojen käsittelemistä luottamuksellisina Irlantiin nähden.

80 Luxemburgin suurherttuakunta pyysi unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 6.6.2018 toimittamallaan asiakirjalla osan kantajan vastauksesta käsittelemistä luottamuksellisena Irlantiin nähden.

81 Luxemburgin suurherttuakunta pyysi unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 13.9.2018 toimittamallaan asiakirjalla osan vastaajan vastauksesta käsittelemistä luottamuksellisena Irlantiin nähden.

82 Tultuaan hyväksytyksi väliintulijaksi Irlanti sai ainoastaan ei-luottamukselliset versiot Luxemburgin suurherttuakunnan sen osalta esittämissä luottamuksellista käsittelyä koskevissa pyynnöissä tarkoitetuista oikeudenkäyntiasiakirjoista, eikä se vastustanut kyseisiä pyyntöjä.

4. Asianosaisten vaatimukset

83 Luxemburgin suurherttuakunta vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– kumoaa riidanalaisen päätöksen

– toissijaisesti kumoaa riidanalaisen päätöksen siltä osin kuin siinä määrätään tuen takaisinperinnästä

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

84 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– hylkää kanteen perusteettomana

– velvoittaa Luxemburgin suurherttuakunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

85 Irlanti vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin kumoaa riidanlaisen päätöksen kokonaan tai osittain Luxemburgin suurherttuakunnan vaatimusten mukaisesti.

B Oikeudenkäynti asiassa T-318/18

86 Amazon EU S.à.r.l. ja Amazon.com (jäljempänä yhdessä Amazon) nostivat unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 22.5.2018 toimittamallaan kannekirjelmällä kanteen asiassa T-318/18.

1. Ratkaisukokoonpanon muodostaminen ja etusijan antaminen asian käsittelylle

87 Unionin yleisen tuomioistuimen seitsemännen jaoston puheenjohtaja päätti 9.7.2018 tekemällään päätöksellä antaa asian T-318/18 käsittelylle etusijan työjärjestyksen 67 artiklan 2 kohdan nojalla.

88 Unionin yleinen tuomioistuin päätti 11.7.2018 seitsemännen jaoston ehdotuksesta siirtää asian T-318/18 työjärjestyksensä 28 artiklan nojalla laajennetulle ratkaisukokoonpanolle.

89 Koska yksi laajennetun seitsemännen jaoston jäsenistä oli estynyt osallistumasta asian käsittelyyn, unionin yleisen tuomioistuimen presidentti nimesi 19.7.2018 tekemällään päätöksellä unionin yleisen tuomioistuimen varapresidentin täydentämään ratkaisukokoonpanoa. Koska yksi ratkaisukokoonpanon jäsenistä nimitettiin 6.10.2020 unionin tuomioistuimen tuomariksi, työjärjestyksen 8 artiklan mukaisessa virkaikäjärjestyksessä viimeisenä oleva tuomari ei osallistunut päätösneuvotteluun, ja tämän tuomion antoivat sen allekirjoittaneet kolme tuomaria kyseisen työjärjestyksen 22 artiklan mukaisesti.

2. Luottamuksellista käsittelyä koskevat pyynnöt

90 Amazon pyysi kirjaamoon 12.7.2018 toimittamallaan asiakirjalla osan kannekirjelmästä ja siihen liitettyjen tiettyjen asiakirjojen käsittelemistä luottamuksellisina yleisöön nähden.

3. Asianosaisten vaatimukset

91 Amazon vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– kumoaa riidanalaisen päätöksen 1–4 artiklan

– toissijaisesti kumoaa riidanalaisen päätöksen 2–4 artiklan

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

92 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– hylkää kanteen

– velvoittaa Amazonin korvaamaan oikeudenkäyntikulut asiassa T-318/18.

C Asioiden yhdistäminen ja asian käsittelyn suullinen vaihe

93 Luxemburgin suurherttuakunta pyysi unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 7.8.2018 ja 25.4.2019 toimittamillaan asiakirjoilla asioiden T-816/17 ja T-318/18 yhdistämistä asian käsittelyn suullista vaihetta ja käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten.

94 Amazon pyysi kirjaamoon 10.8.2018 ja 21.5.2019 toimittamillaan asiakirjoilla asioiden T-816/17 ja T-318/18 yhdistämistä asian käsittelyn suullista vaihetta ja käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten.

95 Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja päätti 14.9.2018 tekemällään päätöksellä olla yhdistämättä menettelyn tässä vaiheessa asioita T-816/17 ja T-318/18.

96 Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja päätti 3.10.2019 antamallaan määräyksellä yhdistää asiat T-816/17 ja T-318/18 asian käsittelyn suullista vaihetta varten.

97 Unionin yleinen tuomioistuin päätti esittelevän tuomarin ehdotuksesta aloittaa asian käsittelyn suullisen vaiheen ja kehotti asianosaisia vastaamaan kirjallisiin kysymyksiin työjärjestyksen 89 artiklan mukaisena prosessinjohtotoimena. Asianosaiset vastasivat tähän prosessinjohtotoimeen asetetussa määräajassa.

98 Asianosaisten suulliset lausumat ja vastaukset unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin suullisiin kysymyksiin kuultiin 5. ja 6.3.2020 pidetyssä istunnossa. Lisäksi asianosaisia kuultiin istunnossa asioiden T-816/17 ja T-318/18 mahdollisesta yhdistämisestä käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten, minkä unionin yleinen tuomioistuin merkitsi istunnon pöytäkirjaan. Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon sekä Irlanti ilmoittivat, etteivät ne vastusta tällaista yhdistämistä. Komissio täsmensi, ettei se kannata asioiden mahdollista yhdistämistä käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten.

III Oikeudellinen arviointi

99 Asioissa T-816/17 ja T-318/18 nostetuilla kanteilla vaaditaan riidanalaisen päätöksen kumoamista siltä osin kuin siinä pidetään kyseessä olevaa verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua ja sen vuosittaista täytäntöönpanoa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena ja määrätään takaisin perittäviksi summat, joita Luxemburgin suurherttuakunta ei ole kantanut LuxOpCo:lta yhteisöverona.

A Asioiden T-816/17 ja T-318/18 yhdistäminen käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten

100 Unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston puheenjohtaja siirsi työjärjestyksen 19 artiklan 2 kohdan nojalla toimivaltaansa kuuluvan päätöksen asioiden T-816/17 ja T-318/18 yhdistämisestä käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten unionin yleisen tuomioistuimen laajennetun seitsemännen jaoston tehtäväksi.

101 Kun asianosaisia oli kuultu istunnossa asioiden mahdollisesta yhdistämisestä, asiat T-816/17 ja T-318/18 päätettiin yhdistää käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten niiden keskinäisen yhteyden perusteella.

B Kanneperusteet ja perustelut

102 Kanteensa tueksi Luxemburgin suurherttuakunta esittää viisi ja Amazon yhdeksän kanneperustetta, jotka ovat suurimmaksi osaksi päällekkäisiä. Irlanti ottaa väliintulokirjelmässään kantaa neljään Luxemburgin suurherttuakunnan esittämistä viidestä kanneperusteesta. Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin kanneperusteet voidaan esittää seuraavasti.

103 Asian T-816/17 ensimmäisellä kanneperusteella ja asian T-318/18 ensimmäisellä, toisella, kolmannella ja neljännellä kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat komission ensisijaisen toteamuksen, joka koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun myöntämistä LuxOpCo:lle.

104 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisen osan kolmannella väitteellä ja asian T-318/18 viidennellä kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat komission toissijaiset toteamukset, jotka koskevat SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun veroedun myöntämistä LuxOpCo:lle.

105 Asian T-816/17 toisella kanneperusteella ja asian T-318/18 kuudennella ja seitsemännellä kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat komission ensisijaiset ja toissijaiset toteamukset, jotka koskevat kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun valikoivuutta.

106 Asian T-816/17 kolmannella kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta väittää, että komissio on loukannut jäsenvaltioiden yksinomaista toimivaltaa välittömän verotuksen alalla.

107 Asian T-816/17 neljännellä kanneperusteella ja asian T-318/18 kahdeksannella kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, että komissio on loukannut niiden puolustautumisoikeuksia.

108 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisessa osassa ja toisen kanneperusteen toisen osan ensimmäisellä väitteellä ja asian T-318/18 kahdeksannella kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon kiistävät, että OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeilla, joita komissio on käyttänyt riidanalaisen päätöksen antaessaan, olisi merkitystä tässä tapauksessa.

109 Asiassa T-816/17 toissijaisesti esitettyjen vaatimusten tueksi esitetyllä viidennellä kanneperusteella ja asian T-318/18 yhdeksännellä kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat komission perustelut, jotka koskevat tämän toimielimen määräämää tuen takaisinperintää.

110 Irlanti vetoaa väliintulokirjelmässään ensinnäkin SEUT 107 artiklan rikkomiseen siltä osin kuin komissio ei ole osoittanut edun myöntämistä LuxOpCo:lle, toiseksi SEUT 107 artiklan rikkomiseen siltä osin kuin komissio ei ole osoittanut toimenpiteen valikoivuutta, kolmanneksi SEU 4 ja SEU 5 artiklan rikkomiseen siltä osin kuin komissio on ryhtynyt verotuksen peiteltyyn yhdenmukaistamiseen ja neljänneksi oikeusvarmuuden periaatteen loukkaamiseen siltä osin kuin riidanalaisessa päätöksessä määrätään tuen takaisinperinnästä.

111 Jotta asianosaisten kanneperusteisiin ja Irlannin väliintulokirjelmässään esittämiin väitteisiin voidaan vastata hyödyllisellä tavalla, on ensin tuotava esille joitakin oikeuskysymyksiä, jotka koskevat kaikkia asianosaisten esittämiä väitteitä ja kanneperusteita (jäljempänä 112–129 kohta).

1. Alustavat huomautukset

112 Vaikka välitön verotus vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuuluu unionin oikeuden tässä kehitysvaiheessa jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeutta (ks. tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Siten jäsenvaltioiden toimenpiteet välittömän verotuksen alalla eivät jää valtiontukien valvontaa koskevan säännöstön soveltamisalan ulkopuolelle, vaikka ne koskisivat kysymyksiä, joita ei ole yhdenmukaistettu unionissa (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 142 kohta).

113 Tästä seuraa, että komissio voi luokitella verotoimenpiteen valtiontueksi, jos tällaisen luokittelun edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio, 173/73, EU:C:1974:71, 28 kohta ja tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416, 81 kohta). Jäsenvaltioiden on nimittäin käytettävä toimivaltaansa verotuksen alalla unionin oikeuden mukaisesti (tuomio 3.6.2010, komissio v. Espanja, C-487/08, EU:C:2010:310, 37 kohta). Jäsenvaltioiden

on näin ollen pidätyttävä toteuttamasta tässä yhteydessä toimenpiteitä, jotka voivat olla sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 143 kohta).

a) SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytysten määrittäminen kansallisten verotoimenpiteiden yhteydessä

114 Toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille edullisen verokohtelun ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 kohta; ks. myös tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 145 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

115 Verotoimenpiteiden tapauksessa itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun ”normaaliin” verotukseen (tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 kohta). Tällaisella toimenpiteellä annetaan siis taloudellinen etu sen edunsaajalle, sillä kyse on toimenpiteestä, joka ei ole avustus sanan suppeassa merkityksessä mutta alentaa yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja on siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltainen (tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 kohta ja tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 146 kohta).

116 Sen selvittämiseksi, onko kyse veroedusta, on siten verrattava edunsaajan tilannetta kyseessä olevan toimenpiteen soveltamisen seurauksena tämän tilanteeseen ilman kyseessä olevaa toimenpidettä (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2018, Cellnex Telecom ja Telecom Castilla-La Mancha v. komissio, C-91/17 P ja C-92/17 P, ei julkaistu, EU:C:2018:284, 114 kohta) ja tavanomaisia verotussääntöjä sovellettaessa (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 147 kohta).

117 Yrityskonserniin kuuluvan integroituneen yhtiön verotuksellista asemaa määritettäessä on heti alkuun todettava, että sen toteuttamien konsernin sisäisten liiketoimien hinnat eivät ole määräytyneet markkinaolosuhteissa. Näistä hinnoista sovitaan samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välillä, joten markkinavoimat eivät vaikuta niihin (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 148 kohta).

118 Kun kansallisessa vero-oikeudessa ei tehdä eroa integroituneiden yritysten ja riippumattomien yritysten välillä yhteisöveron kantamiseksi, tässä oikeudessa on tarkoitus verottaa tällaisen integroituneen yrityksen liiketoiminnan voittoa niin kuin se perustuisi markkinahintaan toteutettuihin liiketoimiin. Näin ollen on todettava, että kun komissio tutkii SEUT 107 artiklan 1 kohdassa sille annetun toimivallan puitteissa tällaisen integroituneen yrityksen hyväksi toteutettua verotoimenpidettä, se voi verrata tällaisen integroituneen yrityksen verorasitusta, joka perustuu kyseisen verotoimenpiteen soveltamiseen, siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa tilanteessa olevan yrityksen, joka toimii markkinaolosuhteissa, kansallisen oikeuden normaaleihin verosääntöihin perustuvaan verorasitukseen (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 149 kohta).

119 Nämä toteamukset vahvistetaan 22.6.2006 annetussa tuomiossa Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), joka koski Belgian vero-oikeutta, jonka mukaan integroituneita yhtiöitä ja riippumattomia yhtiöitä oli kohdeltava samoin edellytyksin. Kyseisen tuomion 95 kohdassa todettiin tarve verrata poikkeavaa tukijärjestelmää ”yleisesti sovellettavan verolainsäädännön mukaiseen järjestelmään, joka perustuu tulojen ja menojen väliseen erotukseen yhtiössä, joka toimii vapaan kilpailun ympäristössä” (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 150 kohta).

120 Vaikka tässä yhteydessä kansalliset viranomaiset ovat kyseisellä integroituneelle yhtiölle myönnetyllä verotoimenpiteellä hyväksyneet konsernin sisäisen liiketoimen tietyn hintatason, komissio voi SEUT 107 artiklan 1 kohdan perusteella tutkia, vastaako tämä hintataso tasoa, joka olisi vallinnut markkinaolosuhteissa, tarkistaakseen, johtaako se kyseisen yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvien kustannusten alenemiseen siten, että se saa kyseisessä artiklassa tarkoitetun edun.

121 Lisäksi on täsmennettävä, että kun komissio soveltaa markkinaehtoperiaatetta tutkiakseen, vastaako integroituneen yrityksen verotettava tulo verotoimenpidettä sovellettaessa luotettavaa arviota markkinaolosuhteissa syntyvästä verotettavasta tulosta, se voi todeta SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun ainoastaan, jos näiden kahden vertailutekijän välinen ero on kyseisen arvion saamiseksi käytettyyn menetelmään liittyviä epätarkkuuksia suurempi (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 152 kohta).

122 Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät sido komissiota muodollisesti, nämä ohjeet perustuvat kuitenkin asiantuntijaryhmien työhön, ne heijastavat kansainvälisellä tasolla saavutettua yhteisymmärrystä siirtohinnoittelun osalta ja niillä on tästä syystä selvä käytännön merkitys siirtohintoja koskevia kysymyksiä tulkittaessa (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 155 kohta).

123 Tässä yhteydessä on huomattava, että jos komissio havaitsee sen tutkittavaksi saatettuun verotoimenpiteeseen liittyvän metodologisen virheen, ei voida päätellä, että pelkkä metodologisten määräysten noudattamatta jättäminen johtaa välttämättä verorasituksen pienenemiseen. Komission on lisäksi osoitettava, että sen kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa yksilöimien metodologisten virheiden vuoksi ei voida saada luotettavaa arviota markkinaehtoisesta tuloksesta ja että nämä virheet ovat pienentäneet verotettavaa tuloa verrattuna verorasitukseen, joka syntyy sovellettaessa kansallisen oikeuden normaaleja verosääntöjä asianomaiseen yhtiöön rinnastettavassa tosiasiallisessa tilanteessa olevaan yritykseen, joka toimii markkinaolosuhteissa. Näin ollen pelkkä toteamus metodologisesta virheestä ei lähtökohtaisesti riitä yksinään osoittamaan, että verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla on annettu tietylle yhtiölle etu, ja siten osoittamaan SEUT 107 artiklassa tarkoitetun valtiontuen myöntämistä (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 201 kohta).

124 Kuten Luxemburgin suurherttuakunta toteaa, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa määritetään yritystä yleensä koskevasta rasituksesta vapauttava toimenpide sen vaikutusten perusteella (ks. tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 85 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Valtiontuen myöntämistä ei voida olettaa tai päätellä laskuvirheestä, jolla ei ole vaikutusta tulokseen.

b) Todistustaakka

125 On syytä muistaa, että valtiontukien valvonnassa lähtökohtaisesti komission on esitettävä riidanalaisessa päätöksessä näyttö tällaisesta tuesta (ks. vastaavasti tuomio 12.9.2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. komissio, T-68/03, EU:T:2007:253, 34 kohta ja tuomio 25.6.2015, SACE ja Sace BT v. komissio, T-305/13, EU:T:2015:435, 95 kohta). Tässä yhteydessä komission on toteutettava kyseessä olevien toimenpiteiden tutkintamenettely huolellisesti ja puolueettomasti, jotta sillä on tuen olemassaolon ja mahdollisesti sen sisämarkkinoille soveltumattomuuden tai sääntöjenvastaisuuden toteavaa lopullista päätöstä tehdessään käytettävissään mahdollisimman kattavat ja luotettavat tiedot (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 194 kohta; ks. vastaavasti myös tuomio 2.9.2010, komissio v. Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90 kohta ja tuomio 3.4.2014, Ranska v. komissio, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63 kohta).

126 Tästä seuraa, että komission oli osoitettava riidanalaisessa päätöksessä, että SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut valtiontuen edellytykset täyttyivät. Tältä osin on todettava, että vaikka on selvää, että jäsenvaltiolla on harkintavaltaa siirtohintojen hyväksynnässä, tämä harkintavalta ei voi kuitenkaan johtaa siihen, että komissio ei voisi käyttää toimivaltaansa ja valvoa, että kyseiset siirtohinnat eivät merkitse valikoivan edun antamista SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Tässä yhteydessä komission on otettava huomioon se, että se voi markkinaehtoperiaatteen avulla tarkistaa, vastaako jäsenvaltion hyväksymä siirtohinta luotettavaa arviota markkinaehtoisesta tuloksesta ja onko tämän tutkinnan yhteydessä mahdollisesti todettu ero kyseisen arvion saamiseksi sovellettuun menetelmään liittyviä epätarkkuuksia suurempi (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 196 kohta).

c) Unionin yleisen tuomioistuimen harjoittaman valvonnan tehokkuus

127 Unionin yleisen tuomioistuimen tässä tapauksessa harjoittaman valvonnan tehokkuudesta on todettava, että kuten SEUT 263 artiklasta ilmenee, kumoamiskanteen kohteena on siinä lueteltujen unionin toimielinten toimien laillisuusvalvonta. Tällaisessa kanteessa esitettyjen perusteiden arvioinnilla ei siis pyritä korvaamaan asian täysimääräistä tutkimista hallinnollisessa menettelyssä, eikä sillä ole tällaista vaikutusta (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 197 kohta; ks. vastaavasti myös tuomio 2.9.2010, komissio v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 84 kohta).

128 Valtiontukiasioissa on muistettava, että EUT-sopimuksessa määritellyn valtiontuen käsite on oikeudellinen ja sitä on tulkittava objektiivisten seikkojen perusteella. Tämän takia unionin tuomioistuinten on lähtökohtaisesti valvottava kokonaisvaltaisesti sitä, kuuluuko jokin toimenpide SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, ottaen huomioon niiden käsiteltävänä olevaan asiaan liittyvät konkreettiset seikat samoin kuin sen, onko komission arvio tekninen tai monimutkainen (tuomio 4.9.2014, SNCM ja Ranska v. Corsica Ferries France, C-533/12 P ja C-536/12 P, EU:C:2014:2142, 15 kohta; tuomio 30.11.2016, komissio v. Ranska ja Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87 kohta ja tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 198 kohta).

129 Tarkasteltaessa kysymystä siitä, onko integroituneen yrityksen siirtohinnoittelumenetelmä markkinaehtoperiaatteen mukainen, on huomattava edellä jo todetun mukaisesti, että kun komissio käyttää tätä välinettä SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaisessa arvioinnissaan, sen on otettava huomioon sen likimääräisyys. Unionin yleisen tuomioistuimen suorittamalla valvonnalla on siis tarkoitus tarkistaa, ovatko riidanalaisessa päätöksessä todetut virheet, joiden perusteella komissio on todennut edun, markkinaehtoista tulosta koskevan luotettavan arvion saamiseksi sovellettuun menetelmään liittyviä epätarkkuuksia suurempia (tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 199 kohta).

2. Kanneperusteet ja perustelut, joilla pyritään riitauttamaan etua koskeva ensisijainen toteamus

130 Kuten edellä 103 kohdassa on selostettu, asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisessa osassa ja asian T-318/18 ensimmäisellä, toisella, kolmannella ja neljännellä kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, että komissio on rikkonut SEUT 107 artiklan 1 kohtaa, kun se on riidanalaisen päätöksen 9.2.1 jaksossa esittämässään etua koskevassa ensisijaisessa toteamuksessaan katsonut, että LuxOpCo on saanut edun (riidanalaisen päätöksen 409–561 perustelukappale). Näillä kanneperusteilla ja perusteluilla Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon pyrkivät kyseenalaistamaan komission riidanalaisen päätöksen 394, 395 ja 401–579 perustelukappaleessa esittämän päättelyn, jonka mukaan kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun täytäntöönpano tarkastelujakson aikana on johtanut LuxOpCo:n korvauksen – ja siten sen verorasituksen –pienenemiseen verrattuna siihen, mitä sen olisi pitänyt saada ilman kyseistä ratkaisua, jos sitä olisi kohdeltu minkä tahansa siihen rinnastettavassa tilanteessa olevan muun verovelvollisen yhtiön tavoin. Etua koskevasta

ensisijaisesta toteamuksesta esittämillään perusteluilla Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon pyrkivät kyseenalaistamaan erityisesti komission toteamuksen, jonka mukaan LuxSCS:ää olisi pitänyt pitää testattavana osapuolena liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovellettaessa. Ne pyrkivät riitauttamaan myös komission LuxOpCo:hon soveltaman liiketoiminettomarginaalimenetelmän oikeellisuuden.

131 Kuten edellä 110 kohdassa on tuotu esille, Irlanti esittää väliintulokirjelmässään perusteluja Luxemburgin suurherttuakunnan esittämän ensimmäisen kanneperusteen tueksi.

132 Tässä yhteydessä Irlanti ottaa kantaa useisiin oikeuskysymyksiin, jotka liittyvät markkinaehtoperiaatteen käsitteen tulkintaan, sellaisena kuin komissio on soveltanut sitä tässä tapauksessa ja joissakin viimeaikaisissa verotusta koskevissa valtiontukiasioissa. Irlanti vetoaa erityisesti siihen, että unionin tuomioistuinten oikeuskäytännössä, nimittäin 22.6.2006 annetussa tuomiossa Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416), ”ei todeta, että jäsenvaltioilla on velvollisuus soveltaa [markkinaehtoperiaatetta]”. Kyseisen jäsenvaltion mukaan tämä oikeuskäytäntö ei myöskään anna perustetta Luxemburgille asetetulle velvollisuudelle soveltaa markkinaehtoperiaatetta (sellaisena kuin komissio on sitä puoltanut) Luxemburgin kansallisessa oikeudessa. Irlanti väittää vielä, että 22.6.2006 annetussa tuomiossa Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) unionin tuomioistuin ei yksilöinyt unionin oikeudelle ominaista markkinaehtoperiaatetta riippumatta siitä, mitä kansallisessa oikeudessa säädetään.

a) Irlannin edun olemassaolosta esittämien tiettyjen perustelujen tutkittavaksi ottaminen

133 Komission mukaan Irlannin perustelut, jotka se on esittänyt tukeakseen Luxemburgin suurherttuakunnan ensimmäistä kanneperustetta, on jätettävä tutkimatta. Komission mukaan Irlannin perusteluilla pyritään väittämään, että komissio on tulkinnut virheellisesti SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua edun käsitettä käyttämällä epäasianmukaista kriteeriä eli markkinaehtoperiaatetta ”sui generis”, vaikka todellisuudessa ensimmäisellä kanneperusteellaan Luxemburgin suurherttuakunta väittää pikemminkin, että komissio on soveltanut virheellisesti markkinaehtoperiaatetta.

134 Tältä osin on syytä muistaa, että vaikka Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 40 artiklan kolmas kohta ja unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 142 artiklan 3 kohta ja 145 artiklan 2 kohdan b alakohta eivät estä väliintulijaa esittämästä tukemansa asianosaisen perusteluihin nähden uusia tai niistä poikkeavia perusteluja, jottei sen väliintuloa rajoitettaisi pelkästään kanteessa esitettyjen perustelujen toistoksi, ei kuitenkaan voida katsoa, että nämä määräykset sallisivat sen muuttaa tai vääristää kanteessa määritettyä oikeusriidan laajuutta esittämällä uusia perusteita (ks. tuomio 20.9.2019, Le Port de Bruxelles ja Région de Bruxelles-Capitale v. komissio, T-674/17, ei julkaistu, EU:T:2019:651, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

135 Näissä määräyksissä väliintulijalle annetaan toisin sanoen oikeus esittää itsenäisesti paitsi perusteluja, myös oikeudellisia perusteita, kunhan niillä tuetaan jonkun asianosaisen vaatimuksia eivätkä ne ole täysin erilaisia kuin oikeusriidan taustalla olevat näkemykset, sellaisena kuin oikeusriita on syntynyt kantajan ja vastaajan välillä, sillä muutoin riidan kohde muuttuisi (ks. tuomio 20.9.2019, Le Port de Bruxelles ja Région de Bruxelles-Capitale v. komissio, T-674/17, ei julkaistu, EU:T:2019:651, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

136 Tässä tapauksessa on todettava, että Irlannin perustelut kohdistuvat lähinnä oikeusperustaan, johon komissio vetoaa siltä osin kuin kyse on Luxemburgin suurherttuakunnalle asetetusta velvollisuudesta soveltaa markkinaehtoperiaatetta. Irlanti kyseenalaistaa siis tämän periaatteen oikeuslähteet, sellaisena kuin komissio on soveltanut sitä riidanalaisessa päätöksessä. Lisäksi Irlannin perustelut liittyvät tämän periaatteen sisällön tulkintaan eivätkä sen soveltamiseen siirtohinnoittelumenetelmän kautta.

137 On selvää, että markkinaehtoperiaate, sellaisena kuin se on sovellettavissa tässä tapauksessa, voidaan johtaa tuloveroa koskevan LIR:n, sellaisena kuin se on muutettuna, 164 §:n 3 momentista. Tämä ilmenee erityisesti riidanalaisen päätöksen 241 perustelukappaleesta, eivätkä asianosaiset ole kyseenalaistaneet tätä johtopäätöstä. Luxemburgin suurherttuakunnan ensimmäinen kanneperuste ei liity siihen, mikä on kyseisen periaatteen oikeuslähde, eikä tämän periaatteen tulkintakysymyksiin. Ensimmäisellä kanneperusteellaan Luxemburgin suurherttuakunta väittää, että komissio on tehnyt virheitä soveltaessaan tiettyjä siirtohinnoittelumenetelmiä edun myöntämistä koskevissa perusteluissaan, kun otetaan huomioon, että näiden menetelmien perusteella voidaan viime kädessä todeta, vastaako rojalti markkinaehtoista tulosta.

138 Tästä seuraa, että perustelut, jotka Irlanti on esittänyt Luxemburgin suurherttuakunnan ensimmäisen kanneperusteen tueksi, ovat erilaisia kuin sen ensimmäisen kanneperusteen taustalla olevat näkemykset. Ne on tästä syystä jätettävä tutkimatta.

b) Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin kanneperusteet ja perustelut, jotka kohdistuvat etua koskevaan ensisijaiseen toteamukseen

139 Edellä 130 kohdassa esitettyjen seikkojen lisäksi on tuotava esille, että asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen ensimmäisessä osassa ja asian T-318/18 ensimmäisellä kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon kyseenalaistavat sen perusteltavuuden, että komissio on kieltäytynyt soveltamasta jälkikäteen tehdyssä analyysissa markkinahintavertailumenetelmää Amazon.comin komissiolle esittämien vertailukelpoisten sopimusten perusteella.

140 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisen osan ensimmäisellä ja toisella väitteellä ja asian T-318/18 toisella kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, että komission liiketoiminettomarginaalimenetelmää soveltaessa suorittama toiminta-analyysi on virheellinen siltä osin kuin se katsoo, että LuxSCS on vähiten monimutkainen osapuoli, ja että komissio sovelsi liiketoiminettomarginaalimenetelmää virheellisten metodologisten valintojen perusteella.

141 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisessa osassa ja asian T-318/18 kolmannella kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, että komissio on ensisijaisessa analyysissaan tehnyt mielivaltaisen ja puolueellisen valinnan edellä 14 kohdassa mainitun yhdysvaltalaisen menettelyn yhteydessä annetuista todistajanlausunnoista.

142 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen kolmannessa osassa ja asian T-318/18 toisen kanneperusteen kuudennessa osassa ja neljännessä kanneperusteessa Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, että komission riidanalaisessa päätöksessä saama tulos poikkeaa markkinaehtoista tulosta koskevasta luotettavasta arviosta.

143 Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin etua koskevaa ensisijaista toteamusta vastaan esittämillä perusteluilla pyritään riitauttamaan yhtäältä se, että komissio on sulkenut pois markkinahintavertailumenetelmän käyttämisen, ja toisaalta se, että komissio on soveltanut liiketoiminettomarginaalimenetelmää.

144 Siltä osin kuin kyse on perusteluista, joilla pyritään riitauttamaan se, että komissio on sulkenut pois markkinahintavertailumenetelmän käyttämisen, on huomattava, että on selvää, ettei kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa ole sovellettu tätä menetelmää. Vaikka tätä menetelmää olisi tarkasteltu vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa, joka on toimitettu veroviranomaisille verotusasiassa annettavaa ennakkoratkaisua koskevan hakemuksen tueksi, siihen ei ole vedottu 23.10.2003 päivätyssä kirjeessä, jolla Amazon pyysi hyväksyntää rojaltin laskentamenetelmälle (ks. edellä 9 kohta). Kuten erityisesti riidanalaisen päätöksen 542 perustelukappaleesta ilmenee, komissio on SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun osoittamiseksi esittämässään analyysissa tukeutunut yksinomaan liiketoiminettomarginaalimenetelmään. Sen sijaan komission arvioinneilla,

joilla se pyrkii sulkemaan pois markkinahintavertailumenetelmän sovellettavuuden (riidanalaisen päätöksen 521–538 perustelukappale), ei voida osoittaa SEUT 107 artiklan 1 kohdan ensimmäisen edellytyksen täyttymistä. Kun otetaan huomioon, että on komission tehtävänä osoittaa edun antaminen (ks. edellä 125–126 kohta) ja että sitä ei voida osoittaa komission arvioinneilla, joilla se pyrkii sulkemaan pois markkinahintavertailumenetelmän sovellettavuuden, kantajien perusteluja ja perusteita, jotka koskevat markkinahintavertailumenetelmää, ei ole hyödyllistä käsitellä.

145 Tarkasteltaessa perusteluja, joilla pyritään kyseenalaistamaan komission arviointien perusteltavuus siltä osin kuin tämä toimielin on soveltanut liiketoiminnettomarginaalimenetelmää (ks. jäljempänä 146–297 kohta), on ensinnäkin todettava, mikä on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asian kannalta merkityksellinen versio (ks. jäljempänä 146–155 kohta). Toiseksi on tarkistettava, onko Luxemburgin suurherttuakunnalla ja Amazonilla oikeus väittää, että komissio on tehnyt virheitä soveltaessaan riidanalaisessa päätöksessä liiketoiminnettomarginaalimenetelmää, mikä tekee niiden mukaan sen etua koskevasta ensisijaisesta toteamuksesta pätemättömän (ks. jäljempänä 156–297 kohta).

1) Komission liiketoiminnettomarginaalimenetelmän soveltamiseksi käyttämien tiettyjen OECD:n ohjeiden ajallinen merkitys

146 Edun olemassaolon osoittamiseksi komissio soveltaa riidanalaisen päätöksen 9.2 jaksossa useita OECD:n siirtohinnoitteluohjeita niiden eri versioissa.

147 Luxemburgin suurherttuakunta vetoaa toisen kanneperusteensa toisen osan ensimmäisessä väitteessä lähinnä siihen, että tässä tapauksessa on otettava huomioon vuonna 2003 vallinnut taloudellinen asiayhteys ja voimassa olleet oikeussäännöt. Sen lisäksi, että kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun antamisajankohtana vuonna 2003, samoin kuin sitä viimeksi jatkettaessa vuonna 2010, OECD:n siirtohinnoitteluohjeet olivat vain suuntaa antavia ohjeita Luxemburgin viranomaisille, joita ne eivät sitoneet, ainoat saatavilla olleet OECD:n siirtohinnoitteluohjeet verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua annettaessa olivat OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeet. Komissio on kuitenkin riidanalaisessa päätöksessä viitannut OECD:n vuosien 2010 ja 2017 siirtohinnoitteluohjeisiin, mikä merkitsee sitä, että se on soveltanut ajallisesti epäasianmukaisesti viitekehystä, joka pitäisi määrittää kyseessä olevien toimenpiteiden toteuttamisajankohtana valinneiden tosiseikkojen ja hinnoittelumenetelmien perusteella.

148 Amazon lisää, että OECD:n vuosien 2010 ja 2017 siirtohinnoitteluohjeilla on toteutettu useita merkittäviä muutoksia vuoden 1995 ohjeisiin verrattuna, kuten lisätty toimintoja ”kehittäminen, parantaminen, ylläpito, suojaaminen ja hyödyntäminen” (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation, jäljempänä DEMPE-toiminnot) koskeva analyysimenetelmä. Amazon kyseenalaistaa erityisesti sen merkityksen, että komissio on soveltanut tätä menetelmää, koska se mainitaan vasta kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun antamisajankohdan jälkeen eli OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeissa.

149 Komissio kiistää nämä väitteet.

150 Komissio toteaa, että riidanalaisessa päätöksessä ei sovelleta OECD:n siirtohinnoitteluohjeita sitovina normeina vaan välineenä, joka auttaa sitä soveltamaan unionin tuomioistuimen 22.6.2006 antamansa tuomion Belgia ja Forum 187 v. komissio (C-182/03 ja C-217/03, EU:C:2006:416) 95 kohdassa vahvistamaa kriteeriä. Toisin kuin Luxemburgin suurherttuakunta näyttää esittävän, komission mukaan Luxemburgin verohallinto on säännönmukaisesti tukeutunut näihin ohjeisiin tulkitakseen markkinaehtoperiaatetta, minkä vuoksi OECD:n ohjeilla on merkitystä tämän asian kannalta.

151 Komissio toteaa tämän jälkeen lisäksi, että kaikki riidanalaisessa päätöksessä esitetyt toteamukset perustuvat OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeisiin ja että viittaukset OECD:n vuosien 2010 ja 2017 siirtohinnoitteluohjeisiin esitetään vain, jos näissä myöhemmissä versioissa selvennetään vuoden 1995 ohjeita niitä kuitenkaan muuttamatta.

152 Tässä tapauksessa riidanalaisen päätöksen useista alaviitteistä ilmenee, että komissio on tukeutunut ainakin osittain arvioinneissaan, jotka koskevat SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua, paitsi OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeisiin, myös vuosien 2010 ja 2017 ohjeisiin. OECD:n vuosien 1995, 2010 ja 2017 siirtohinnoitteluohjeiden on todettava eroavan toisistaan useilta kohdin, ja nämä erot ovat eri asteisia. Ne vaihtelevat pelkistä täsmennyksistä, joilla ei ole mitään vaikutusta aikaisempien versioiden sisältöön, täysin uusiin täydennyksiin eli suosituksiin, jotka eivät sisälly edes implisiittisesti aikaisempiin versioihin. Yksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden täysin uusista täydennyksistä, joka sisältyy vasta vuoden 2017 versioon, on DEMPE-toimintojen analyysimenetelmä (ks. edellä 148 kohta). Taloudellista etua koskevassa ensisijaisessa toteamuksessaan komissio keskittyy muun muassa tähän analyysimenetelmään.

153 Tältä osin on syytä huomata, että kuten riidanalaisen päätöksen 1 artiklasta ja implisiittisesti muun muassa sen 394 ja 620 perustelukappaleesta ilmenee, kyseessä oleva toimenpide, sellaisena kuin komissio on sen yksilöinyt, muodostuu kyseessä olevasta verotusasiassa annetusta ennakkoratkaisusta ja tähän ennakkoratkaisuun perustuvien LuxOpCo:n vuosittaisten yhteisöveroilmoitusten myöhemmästä hyväksymisestä. Tarkastelujakson aikana LuxOpCo on tehnyt veroilmoituksensa kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyn laskentamenetelmän perusteella, ja kyseisen ennakkoratkaisun voimassaoloa on jatkettu vuosina 2006 ja 2010.

154 Näiden seikkojen perusteella on todettava, että komissio saattoi tukeutua etua koskevissa arvioinneissaan OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeisiin perustuviin suuntaviivoihin, jotka ovat vain väline, joka ei ole sitova. Sen sijaan siltä osin kuin komissio on tukeutunut OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeisiin, tällä viimeksi mainitulla versiolla ei ole asian kannalta merkitystä, jollei kyse ole jo vuonna 1995 vahvistettujen ohjeiden hyödyllisestä selvennyksestä ilman muuta täydennystä. Koska ne on julkaistu tarkastelujakson jälkeen ja koska niihin sisältyvät suositukset ovat laajalti muuttuneet vuoden 1995 ohjeisiin verrattuna, OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeilla ei ole merkitystä tämän asian kannalta.

155 Erityisesti DEMPE-toimintojen analyysimenetelmää ei voida pitää ajallisesti merkityksellisenä tässä tapauksessa, sillä se on väline, joka on kehitetty vasta OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeissa.

2) Virheet, jotka komission väitetään tehneen sen soveltaessa riidanalaisessa päätöksessä liiketoiminettomarginaalimenetelmää

156 Kuten edellä 9 kohdassa on todettu, Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat useat komission arvioinnit, jotka liittyvät liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamiseen etua koskevan ensisijaisen toteamuksen yhteydessä.

157 Muistutettakoon, että liiketoiminettomarginaalimenetelmä on epäsuora siirtohinnoittelumenetelmä. Kuten OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.26 kohdassa todetaan, tässä menetelmässä määritetään asianmukaisen perusteen nojalla verovelvollisen etuyhteystoimen tai toisiinsa läheisesti liittyvien tai jatkuvien etuyhteystoimien perusteella saama nettovoitto. Tämän asianmukaisen perusteen määrittämiseksi on valittava voittoindikaattori, kuten kustannukset, myynti tai varat. Verovelvollisen etuyhteystoimen perusteella saama nettovoittoindikaattori on määritettävä viittaamalla nettovoittoindikaattoriin, jonka sama verovelvollinen tai riippumaton yritys saa vapailla markkinoilla toteutettujen vertailukelpoisten liiketoimien nojalla.

158 Kuten OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.26 kohdasta ilmenee, liiketoiminettomarginaalimenetelmä edellyttää liiketoimen, jota varten voittoindikaattoria, esimerkiksi kustannusvoittolisää, arvioidaan, osapuolen yksilöimistä. Tätä osapuolta kutsutaan testattavaksi osapuoleksi. Kyse on osapuolesta, jonka niin sanotusti markkinaehtoinen marginaali on määritettävä. Testattavaksi osapuoleksi valitaan yleensä se osapuoli, johon siirtohinnoittelumenetelmää voidaan luotettavimmin soveltaa ja jolle on löydettävissä luotettavimmat vertailukohdat.

159 Testattava osapuoli on valittava konsernin sisäiseen liiketoimeen osallistuvien osapuolten toiminta-analyysin perusteella. OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.43 kohdan mukaan testattavaksi osapuoleksi valitaan useimmiten se osapuoli, jonka toiminta-analyysi on vähiten monimutkainen. Jo vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden soveltamisaikaan vallinneen käsityksen mukaan toiminta-analyysi edellyttää useimmiten yksikön suorittamien toimintojen, omistamien varojen ja kantamien riskien arvioimista.

160 Lisäksi on todettava, että liiketoiminettomarginaalimenetelmää pidetään sopivana menetelmänä, kun testattavana on markkinahintainen korvaus osapuolelle, joka ei tuo siirtohinnoitteluanalyysin kohteena olevaan liiketoimeen liittyvää ainutlaatuista tai arvokasta panosta.

161 Tässä tapauksessa Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät kyseenalaista komission tekemää liiketoiminettomarginaalimenetelmän valintaa sinänsä. Ne kiistävät ainoastaan sen, että komissio olisi soveltanut tätä menetelmää asianmukaisesti. Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat ensinnäkin komission tekemän toiminta-analyysin ja LuxSCS:n valinnan testattavaksi osapuoleksi liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamista varten, toiseksi LuxSCS:n korvauksen laskemisen eli komission liiketoiminettomarginaalimenetelmää soveltaessaan valitseman voittoindikaattorin ja käyttämän marginaalin ja kolmanneksi saadun tuloksen luotettavuuden.

i) Toiminta-analyysi ja komission suorittama LuxSCS:n valinta testattavaksi osapuoleksi

162 Riidanalaisen päätöksen 409–561 perustelukappaleella, joissa siis esitetään etua koskeva ensisijainen toteamus, pyritään lähinnä osoittamaan, että tässä tapauksessa Luxemburgin veroviranomaisten olisi pitänyt soveltaa liiketoiminettomarginaalimenetelmää hyväksymällä LuxSCS testattavaksi osapuoleksi, sillä se on komission suorittaman toiminta-analyysin valossa ”vähiten monimutkainen” osapuoli. Näistä perustelukappaleista ilmenee myös komission katsovan, että jos Luxemburgin veroviranomaiset olisivat soveltaneet liiketoiminettomarginaalimenetelmää hyväksymällä LuxSCS:n testattavaksi osapuoleksi, LuxOpCo:n korvaus olisi ollut suurempi kuin kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun perusteella määritetty korvaus. Komission mukaan liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltaminen hyväksymällä LuxSCS testattavaksi osapuoleksi olisi johtanut pienempään rojaltiin LuxSCS:lle ja siten suurempaan korvaukseen LuxOpCo:lle.

163 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisessa osassa ja asian T-318/18 toisessa kanneperusteessa Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat komission tekemän toiminta-analyysin. Ne vetoavat muun muassa siihen, että komissio on rajoittanut LuxSCS:n toiminnot sekä sen käyttämät varat ja kantamat riskit mahdollisimman vähiin. Niiden mukaan LuxSCS:llä oli aineetonta omaisuutta, ja se suoritti ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja eikä sitä siksi voitu pitää testattavana yksikkönä komission soveltaessa liiketoiminettomarginaalimenetelmää.

164 Tässä yhteydessä on korostettava, että etua koskevasta ensisijaisesta toteamuksesta esittämillään perusteluilla Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät kyseenalaista sen perusteltavuutta, että komissio on valinnut liiketoiminettomarginaalimenetelmän sopivaksi menetelmäksi rojaltin markkinaehtoisuuden määrittämiseksi. Kyseenalaistaessaan riidanalaisen päätöksen 9.2.1.1 jaksoon sisältyvät komission arvioinnit, jotka koskevat LuxSCS:n toiminta-analyysia, Luxemburgin

suurherttuakunta ja Amazon pyrkivät siis lähinnä kiistämään komission väitteen, jonka mukaan Luxemburgin veroviranomaisten olisi pitänyt katsoa LuxSCS ”vähiten monimutkaiseksi” osapuoleksi ja siten testattavaksi osapuoleksi liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovellettaessa.

165 Vastattaessa Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin väitteisiin, joiden mukaan komissiolla ei ollut oikeutta päätellä, että Luxemburgin veroviranomaisten olisi pitänyt soveltaa liiketoiminettomarginaalimenetelmää hyväksymällä LuxSCS testattavaksi osapuoleksi, ei ole tarpeen tarkistaa LuxOpCo:n toiminta-analyysin paikkansapitävyyttä. Koska komissio on pyrkinyt soveltamaan liiketoiminettomarginaalimenetelmää hyväksymällä LuxSCS:n testattavaksi osapuoleksi, riittää sen sijaan, kun tarkistetaan LuxSCS:n toiminta-analyysin paikkansapitävyys, sellaisena kuin tämä analyysi ilmenee riidanalaisen päätöksen 9.2.1.1 jaksosta, ja se, oliko tämän analyysin valossa mahdollista soveltaa riittävän luotettavasti liiketoiminettomarginaalimenetelmää LuxSCS:ään.

166 Aluksi on syytä muistaa, että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.43 kohdan mukaan osapuolen, johon liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovelletaan, pitäisi olla ”yritys, jonka osalta voidaan saada luotettavia tietoja kaikkein läheisimmin vertailukelpoisista liiketoimista”, mikä ”merkitsee sitä, että usein valitaan etuyhteystoimessa mukana olevista yrityksistä vähiten monimutkainen yritys, jolla ei ole arvokasta aineetonta omaisuutta tai ainutlaatuista omaisuutta”, ja että ”valintaa voi kuitenkin rajoittaa käytettävissä olevien tietojen riittämättömyys”. Vaikka pääsääntöisesti yksikkö, jonka osalta on käytettävissä eniten luotettavia tietoja vertailukohtien yksilöimiseksi, on usein ”vähiten monimutkainen” yksikkö, liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamisen tarkoituksena ei välttämättä ole tehdä tätä soveltamista riippuvaiseksi ”vähiten monimutkaisen” yksikön yksilöinnistä. Tämän menetelmän soveltamisessa merkitystä on sen sijaan sellaisen osapuolen yksilöimisellä, jolle on löydettävissä luotettavimmat tiedot, ja sillä, voidaanko liiketoiminettomarginaalimenetelmää soveltaa luotettavasti tähän osapuoleen.

167 Edellä 166 kohdassa esitetyn seurauksena liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltaminen edellyttää välttämättä, kuten erityisesti OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 ja 3.43 kohdasta ilmenee, että testattavan osapuolen kanssa löydetään luotettavia vertailukohtia. Siten kaikki toiminta-analyysia koskevat arvioinnit, toimintojen tarkastelu, varoja ja riskinkantoa koskevat perustelut ja kaikki käytettyjen varojen ”ainutlaatuisuutta ja arvokkuutta” koskevat perustelut ovat vain testattavan osapuolen valinnassa huomioon otettavia kriteerejä luotettavan tuloksen varmistamiseksi.

168 Näiden perustelujen valossa on tutkittava väitteet, joilla pyritään riitauttamaan komission suorittama LuxSCS:n toiminta-analyysi ja sen johtopäätös, jonka mukaan tämän yksikön olisi pitänyt olla testattava osapuoli.

169 On syytä huomata, että riidanalaisen päätöksen 9.2.1.1.1 jaksossa (tämän päätöksen 419–429 perustelukappale) komissio kuvaa LuxSCS:n etuyhteystoimen yhteydessä suorittamat toiminnot.

170 Kuten komissio esittää yhteenvetona riidanalaisen päätöksen 418 perustelukappaleessa, sen analyysi perustuu seuraaviin kolmeen ensisijaiseen väitteeseen. Ensinnäkin se katsoo, että LuxSCS ei suorittanut aineettoman omaisuuden kehittämiseen, parantamiseen, hallintaan tai hyödyntämiseen liittyviä ”aktiivisia” toimintoja, että se ei ollut oikeutettu niihin LuxOpCo:lle myönnetyn yksinomaisen lisenssin vuoksi ja ettei sillä ollut siihen myöskään valmiuksia. Tämän jälkeen komissio ilmoittaa katsovansa, että LuxSCS ei ollut käyttänyt tähän aineettomaan omaisuuteen liittyviä varoja vaan oli ainoastaan sen passiivinen omistaja ja lisenssinhaltija kustannustenjakosopimuksen nojalla. Komission mukaan LuxSCS ei vastannut näihin toimintoihin liittyvistä riskeistä tai hallinnut niitä, eikä sillä ollut siihen myöskään toiminnallisia tai taloudellisia valmiuksia.

171 Riidanalaisen päätöksen 429 perustelukappaleessa komissio katsoo, että ainoat toiminnot, jotka LuxSCS:n voidaan sanoa suorittaneen tarkastelujakson aikana, liittyivät sen aineettoman omaisuuden ”laillisen omistusoikeuden” säilyttämiseen, vaikka myös nämä toiminnot suoritettiin LuxOpCo:n valvonnassa. Kuten riidanalaisen päätöksen 418 ja 430 perustelukappaleesta ilmenee, LuxSCS oli ainoastaan aineettoman omaisuuden ”passiivinen” haltija.

172 Riidanalaisen päätöksen 9.2.1.1.2 jaksossa, jonka otsikkona on ”LuxSCS:n käyttämä omaisuus”, ja erityisesti tämän päätöksen 430 perustelukappaleessa komissio muistuttaa jälleen, että LuxSCS oli ainoastaan aineettoman omaisuuden passiivinen haltija. Komissio kiistää riidanalaisen päätöksen 431 perustelukappaleessa sen, että LuxSCS olisi käyttänyt aineetonta omaisuutta lisensoimalla sen LuxOpCo:lle. Riidanalaisen päätöksen 432 perustelukappaleessa se toistaa näkemyksensä, jonka mukaan LuxSCS:llä ei ollut valmiuksia tosiasiallisesti käyttää aineetonta omaisuutta.

173 Riidanalaisen päätöksen 9.2.1.1.3 jaksossa (tämän päätöksen 436–446 perustelukappale), jonka otsikkona on ”LuxSCS:n ottamat riskit”, komissio arvioi LuxSCS:n kantamia riskejä siltä osin kuin näillä riskeillä on merkitystä lisenssisopimuksen yhteydessä. Kyseisen päätöksen 446 perustelukappaleessa se katsoo tältä osin, että LuxSCS:n ei voida sanoa todellisuudessa vastanneen Amazonin aineettoman omaisuuden kehittämiseen, parantamiseen, hallintaan ja hyödyntämiseen liittyvistä riskeistä, eikä sillä ollut taloudellisia valmiuksia vastata tällaisista riskeistä.

174 Lisäksi riidanalaisen päätöksen 9.2.1.4.1 jaksossa, jonka otsikkona on ”Testattavan osapuolen tulisi olla LuxSCS”, komissio katsoo, että pitäisi välttää sekoittamasta kyseessä olevan konsernin sisäisen liiketoimen osapuolten hallinnassa olevien varojen monimutkaisuutta ja niiden harjoittaman toiminnan monimutkaisuutta toisiinsa (riidanalaisen päätöksen 546 perustelukappale). Tämän jälkeen komissio väittää, ettei ole perusteita olettaa, että lähipiiriin kuuluva konserniyritys, joka lisensoi aineetonta omaisuutta toiselle konserniin kuuluvalle yritykselle, harjoittaisi monimutkaisempia toimintoja kuin lisenssinsaajayritys vain siksi, että se omistaa laillisesti monimutkaisen omaisuuserän (riidanalaisen päätöksen 546 perustelukappale). Luxemburgin verohallinnon ei komission mielestä olisi pitänyt hyväksyä Amazonin väitettä, jonka mukaan pelkkä aineettoman omaisuuden laillinen omistaminen muodostaa ”ainutlaatuisen panoksen”. Sen sijaan sen olisi pitänyt vaatia toiminta-analyysia, joka osoittaisi, että LuxSCS suorittaa ”ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja” (riidanalaisen päätöksen 547 perustelukappale). Komissio katsoo vielä, että vaikka LuxSCS olikin aineettoman omaisuuden laillinen omistaja tarkastelujakson aikana, riidanalaisen päätöksen 9.2.1.1 jakson toiminta-analyysi osoittaa, että kyseinen yhtiö ei suorittanut aineettoman omaisuuden kehittämiseen, parantamiseen, hallintaan tai hyödyntämiseen liittyviä ”aktiivisia” tai ratkaisevan tärkeitä toimintoja (riidanalaisen päätöksen 548 perustelukappale).

175 Komission LuxSCS:n toimintoja koskevat arvioinnit ovat suurelta osin päällekkäisiä LuxSCS:n käyttämiä varoja koskevien arviointien kanssa. Sama koskee Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin näitä arviointeja vastaan esittämiä perusteluja. Näin ollen on tutkittava yhdessä nämä perustelut ja sen jälkeen perustelut, jotka koskevat LuxSCS:n kantamia riskejä, sen selvittämiseksi, onko komissio katsonut asianmukaisesti, että LuxSCS olisi pitänyt hyväksyä testattavaksi osapuoleksi.

– LuxSCS:n toiminnot ja varat

176 Luxemburgin suuherttuakunta ja Amazon kiistävät komission väitteet, jotka koskevat LuxSCS:n toimintoja. LuxSCS:n aineettoman omaisuuden osalta ne ovat sitä vastoin samaa mieltä siitä, että tämä omaisuus on ”ainutlaatuista ja arvokasta”, mutta ne eivät kuitenkaan määrittele näitä ilmaisuja.

177 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon kritisoivat komissiota ensinnäkin siitä, että se ei ole ottanut huomioon sitä, että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden mukaan aineetonta omaisuutta hallussaan pitävä osapuoli ei yleensä ole testattava osapuoli liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovellettaessa. Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon painottavat tältä osin sitä, että LuxSCS:llä oli hallussaan ainutlaatuista ja arvokasta aineetonta omaisuutta. LuxSCS:n käyttöön antamalla teknologialla

oli keskeinen asema kehitettäessä Amazon-konsernin toimintaa Euroopassa. Tämä aineeton omaisuus oli välttämätöntä kaikelle Amazon-konsernin liiketoiminnalle Euroopassa. Lisäksi Luxemburgin suurherttuakunta korostaa, että lisensoimalla aineetonta omaisuutta LuxOpCo:lle LuxSCS on mahdollistanut sen, että LuxOpCo voi hyötyä ATI:n ja A 9:n toteuttamasta kehittämistoiminnasta Yhdysvalloissa ja hyödyntää optimaalisella tavalla tätä omaisuutta. Tämän vuoksi LuxOpCo:n pitäisi maksaa korvausta paitsi LuxSCS:lle sen panoksesta ja myös välillisesti Amazon-konsernin yhdysvaltalaisille yksiköille niiden panoksesta.

178 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat komission kannan, jonka mukaan niin sanotut aktiiviset toiminnot on erotettava niin sanotuista passiivisista toiminnoista ja ainoastaan viimeksi mainitut on otettava huomioon toiminta-analyysissa. Ne kritisoivat tässä yhteydessä komissiota myös siitä, ettei se ole ottanut toiminta-analyysissa huomioon sitä, että LuxSCS on antanut etuyhteystoimen yhteydessä aineettoman omaisuuden LuxOpCo:n käyttöön. Amazon lisää, että aineettoman omaisuuden käyttöön antaminen LuxOpCo:lle myönnetyllä lisenssillä merkitsee sitä, että LuxSCS hyödyntää tätä omaisuutta OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeiden 6.32 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

179 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, että toisin kuin komissio esittää, LuxSCS on suorittanut ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja. Tässä yhteydessä ne toteavat muun muassa, että osallistumalla kustannustenjakosopimukseen LuxSCS edisti osaltaan aineettoman omaisuuden jatkuvaa kehittämistä siitäkin huolimatta, ettei sillä ollut työntekijöitä. Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät vielä, että yhdysvaltalaisten yksiköiden, ATI:n ja A 9:n, panokset eli immateriaalioikeuksien jatkuva kehittäminen ja parantaminen on kohdennettava LuxSCS:lle tai katsottava osaksi LuxSCS:n panosta. Niiden mukaan LuxSCS on suorittanut ”ainutlaatuisia ja arvokkaita” toimintoja, joiden vuoksi on perusteltua pitää sitä liiketoimen monimutkaisimpana osapuolena. Amazon väittää lisäksi, että se, onko LuxSCS:llä valmius harjoittaa verkkokauppaa täysin yksin ja lisensoimatta aineetonta omaisuutta toiselle yksikölle, on merkityksetöntä arvioitaessa sen toimintojen ainutlaatuisuutta.

180 Komissio kiistää nämä väitteet.

181 Komissio painottaa, että LuxSCS on vain ”passiivisesti” ollut aineettoman omaisuuden haltija eikä ole tosiasiallisesti käyttänyt sitä. Ainutlaatuisen ja arvokkaan aineettoman omaisuuden pelkkä omistusoikeus ei riitä perusteeksi katsoa, että tämä yksikkö on monimutkainen. Tässä tapauksessa se ei riitä myöskään perusteeksi kohdentaa LuxSCS:lle lähes kaikkea LuxOpCo:n tuottamaa voittoa, vaikka melkein mitään LuxOpCo:n toiminnoista ei voitu suorittaa ilman aineettoman omaisuuden käyttöoikeutta. Lisenssisopimuksen tekemisen jälkeen LuxSCS:llä ei ollut enää oikeutta käyttää omaisuutta, eikä sillä ollut siihen myöskään valmiutta. Ainoastaan LuxOpCo on käyttänyt aineetonta omaisuutta liiketoiminnassaan. Tässä yhteydessä komissio muistuttaa myös, että LuxSCS:llä ei ollut työntekijöitä eikä valmiutta suorittaa toimintoja, jotka liittyvät aineettoman omaisuuden kehittämiseen, parantamiseen ja hyödyntämiseen.

182 Lisäksi komission mukaan Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon viittaavat virheellisesti Amazon-konsernin Yhdysvalloissa sijaitsevien yksiköiden panokseen (ks. edellä 179 kohta), koska lisenssisopimus ei koske niitä ja ne toimivat LuxSCS:ään nähden riippumattomasti. Näiden yksiköiden mahdollisilla aineettomaan omaisuuteen liittyvillä toiminnoilla, sillä, että Amazon.com ohjasi LuxSCS:ää tai LuxOpCo:ta, tai buy-in-sopimuksen ja kustannustenjakosopimuksen erityispiirteillä ei siten ole merkitystä LuxSCS:n toiminta-analyysin kannalta. ATI:n ja A 9:n kehittämistoimintoja ei siten voida kohdentaa LuxSCS:lle, koska kustannustenjakosopimuksen eri osapuolet toimivat omaan lukuunsa ja omalla riskillään. Komissio väittää, että buy-in-sopimuksessa ja kustannustenjakosopimuksessa on joka tapauksessa vahvistettu markkinaehtoinen korvaus ATI:n ja A 9:n suorittamille toiminnoille, jotka liittyvät aineettomaan omaisuuteen. Mikään muu aineettomaan

omaisuuteen liittyvä yhdysvaltalaisten yksiköiden ja LuxOpCo:n kanssa toteutettu konsernin sisäinen liiketoimi, jonka toteuttamista Luxemburgin suurherttuakunta tai Amazon eivät missään tapauksessa ole osoittaneet, ei voi oikeuttaa LuxOpCo:n jäännösvoiton maksamista LuxSCS:lle.

183 Kuten edellä 166 kohdassa on jo tuotu esille, on ensinnäkin syytä muistaa, että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.43 kohdan mukaan ”etuyhteydessä olevan yrityksen, johon liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovelletaan, pitäisi olla yritys, jonka osalta voidaan saada luotettavia tietoja kaikkein läheisimmin vertailukelpoisista liiketoimista”, mikä ”merkitsee sitä, että usein valitaan etuyhteystoimessa mukana olevista yrityksistä vähiten monimutkainen yritys, jolla ei ole arvokasta aineetonta omaisuutta tai ainutlaatuista omaisuutta”. OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeissa ei nimenomaisesti selitetä ”ainutlaatuisen” tai ”arvokkaan omaisuuden” käsitettä.

184 OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.43 kohdasta ilmenee, että näissä ohjeissa suositellaan, että testattavaksi osapuoleksi liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamista varten ei valita osapuolta, jolla on ainutlaatuista ja arvokasta omaisuutta, ja että ennemmin valitaan jokin toinen etuyhteystoimen osapuoli. Kyseisen 3.43 kohdan taustalla olevan logiikan mukaan yleensä on hankalampaa löytää luotettavia vertailukohtia tarkasteltaessa etuyhteystoimen osapuolta, jolla on ainutlaatuista ja arvokasta omaisuutta. Tämä käsitys ilmenee myös OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 6.26 kohdasta. Kyseisen kohdan mukaan hyvin arvokkaan aineettoman omaisuuden tapauksessa voi olla vaikeaa yksilöidä vertailukelpoisia liiketoimia riippumattomien yritysten välillä. Samasta kohdasta ilmenee, että vertailukohtien yksilöinti olisi vaikeampaa pelkästään ainutlaatuisen tai arvokkaan aineettoman omaisuuden omistamisen vuoksi. On huomattava, että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 6.26 kohta perustuu olettamaan, jonka mukaan aineetonta omaisuutta voidaan pitää ”ainutlaatuisena”, jos tälle omaisuudelle ei ole vertailukohtaa. Aineeton omaisuus on ”arvokasta”, jos sen perusteella voidaan saada merkittäviä tuloja. On myös todettava, että tämä käsitys vastaa OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeiden 6.17 kohdassa olevaa käsitteen määritelmää. Tästä kohdasta ilmenee, että ”ainutlaatuinen ja arvokas aineeton omaisuus” on ensinnäkin omaisuutta, joka ei ole rinnastettavissa mahdollisesti vertailukelpoisten liiketoimien osapuolten käyttämään aineettomaan omaisuuteen, ja toiseksi omaisuutta, jonka käytön liiketoimissa odotetaan tuottavan tulevaisuudessa suurempaa taloudellista voittoa kuin ilman tätä aineetonta omaisuutta olisi odotettavissa.

185 Tässä tapauksessa on ensinnäkin selvää, että LuxSCS:llä oli Amazon-konsernin aineetonta omaisuutta koskevat oikeudet Euroopassa ja että se antoi tämän omaisuuden LuxOpCo:n käyttöön lisenssisopimuksen nojalla.

186 Tältä osin on todettava edellä 4 ja 5 kohdassa mainittujen seikkojen lisäksi, että ATI:n ja LuxSCS:n 1.1.2005 tekemän luovutussopimuksen, joka on yksi osa buy-in-sopimusta, perusteella LuxSCS:lle siirrettiin osan tästä omaisuudesta omistusoikeus (ks. kyseisen sopimuksen 3.1 ja 3.2 kohta), erityisesti ja ennen kaikkea eurooppalaiset verkkotunnukset, kuten amazon.co.uk, amazon.fr ja amazon.de.

187 ATI:n ja LuxSCS:n välisen 1.1.2005 tehdyn lisenssisopimuksen nojalla LuxSCS sai oikeuden käyttää Euroopassa suurinta osaa Amazon-konsernin vuonna 2005 olemassa olevasta aineettomasta omaisuudesta eli teknologiaa, keksintöjä, patentteja, tavaramerkkejä, asiakkaisiin liittyviä oikeuksia ja niin edelleen ilman, että tämä LuxSCS:n lisenssi olisi antanut yksinomaisen oikeuden.

188 Lisäksi kustannustenjakosopimuksen 6.2 kohdan a alakohdan ja 6.3 kohdan a alakohdan nojalla LuxSCS:llä oli lisenssi, joka ei ollut yksinomainen, A 9:n ja ATI:n vuoden 2005 jälkeen kehitettyihin immateriaalioikeuksiin sekä omistusoikeus LuxSCS:n laillisessa omistuksessa olevasta aineettomasta omaisuudesta vuoden 2005 jälkeen kehitettyihin jälkiperäisteoksiin.

189 LuxSCS teki myös lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden kanssa immateriaalioikeuksia koskevat lisenssi- ja luovutussopimukset (Intellectual Property Assignment and License Agreement), joiden nojalla se sai näiden yhtiöiden hallussa olleet rekisteröidyt tavaramerkit ja immateriaalioikeudet eurooppalaisten verkkosivustojen osalta.

190 Siten aineeton omaisuus, johon LuxSCS:llä oli oikeuksia, käsitti seuraavat kolme immateriaalioikeuksien luokkaa: teknologian, markkinointiin liittyvän aineettoman omaisuuden ja asiakastiedot. Teknologia käsitti kattavasti Amazon-konsernin toiminnan kaikki eri osa-alueet ja muun muassa teknologian tämän konsernin ohjelmistoalustalle, verkkosivuston ulkoasulle, myyntiluettelolle, tilausten käsittelylle, logistiikalle, haku- ja selaustoiminnoille, asiakaspalvelulle ja personalisointitoiminnoille.

191 On myös huomattava, että vaikka komissio väittää, että LuxSCS ei suorittanut aineettomaan omaisuuteen liittyviä ”ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja”, se ei kiistä LuxSCS:n hallussa olleen ja etuyhteystoimen perusteella LuxOpCo:n käyttöön annetun ”aineettoman omaisuuden ainutlaatuisuutta ja arvokkuutta”.

192 Komissio ei ole perustellusti kiistänyt etenkään Amazonin väitettä, jonka mukaan teknologia oli ainutlaatuista, koska sille ei ollut vertailukohtia, ja jonka mukaan sillä oli keskeinen asema Amazon-konsernin liiketoiminnan eri osa-alueilla Euroopassa, ja se mahdollisti siten merkittävät tulot. Asiassa ei ole myöskään kyseenalaistettu sitä, kuten Amazon väittää, että konsernin liiketoiminta ei olisi voinut olla niin laajamittaista ja saavuttaa tällaista menestystä Euroopassa – kuten muuallakin maailmassa – ilman teknologiaa. Vakuuttava on myös Luxemburgin suurherttuakunnan väite, jonka mukaan tarkastelujakson aikana Amazon-konserni tukeutui teknologiaansa, joka oli sen ”liiketoimintamallin (’business model’) ytimessä”, siinä merkityksessä erottavana kilpailutekijänä, että juuri tämä teknologia merkitsi ainutlaatuista ja arvokasta panosta, jonka perusteella Amazon-konserni saattoi (ja edelleen saattaa) jatkaa kilpailukykyisenä kovaan kilpailuun perustuvassa ympäristössä, jolle ovat ominaisia pienet marginaalit. Riidanalaisen päätöksen 338 perustelukappaleesta ilmenee, että jopa osa Amazon-konsernin kilpailijoista myöntää, että koska Amazon-konserni on ”investoinut tehokkaasti teknologiaan”, sen vähittäismyyntialusta ”on nykyään vaikeasti saavutettava kilpailuetu”. Teknologian osalta kyse on siis omaisuudesta, jolle ei ole vertailukohtaa.

193 Tältä osin on myös korostettava, ettei ole tarpeen tutkia komission väitteitä, joiden mukaan pelkkä teknologia ei ollut riittävää Amazon-konsernin liiketoiminnan harjoittamiseksi Euroopassa vaan myös LuxOpCo:n työntekijöiden työpanos oli merkittävä. Vaikka nämä väitteet oletettaisiin perustelluiksi, niillä ei kyseenalaisteta toteamusta, jonka mukaan teknologialla oli keskeinen asema Amazon-konsernin liiketoiminnassa Euroopassa ja se oli siten ainutlaatuista ja arvokasta omaisuutta.

194 Euroopassa rekisteröidyistä tavaramerkeistä on todettava, että ajankohtana, jona LuxSCS:lle siirrettiin tämä omaisuus, jota Amazon-konsernin kansainvälinen maine jo hyödytti, asiakirja-aineistosta ei ilmene, että Euroopan markkinoilla olisi ollut vertailukelpoista omaisuutta. On siis katsottava, että kyseessä olevat tavaramerkit olivat ainutlaatuisia. On selvää, että niiden käytön perusteella on voitu saada merkittäviä tuloja Euroopassa. Nämä tavaramerkit olivat näin ollen myös ”arvokkaita”. Myöskään asiakastiedoilla ei ollut vertailukohtia, ja niiden perusteella voitiin saada merkittäviä tuloja. On siis katsottava, että myös tämä aineeton omaisuus oli ainutlaatuista ja arvokasta.

195 Kun otetaan huomioon OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.43 kohdan sisältö ja se, että Amazon-konsernin aineeton omaisuus ja muun muassa teknologia olivat ainutlaatuista ja arvokasta omaisuutta, jota LuxSCS on käyttänyt etuyhteystoimen yhteydessä, Luxemburgin veroviranomaisia ei voi kritisoida siitä, että ne ovat katsoneet vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin laatijoiden tavoin, että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden mukaan oli asianmukaista valita testattavaksi osapuoleksi jokin toinen yhtiö kuin LuxSCS. Vaikka – kuten komissio esittää riidanalaisen päätöksen alaviitteessä 681 – OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeiden mukaan passiivinen haltija ei voi

olla monimutkaisin osapuoli ja voi siis olla testattava osapuoli liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovellettaessa, on todettava, että näin ei ollut tarkastelujaksossa, jota on tässä tapauksessa arvioitava pelkästään OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden kannalta.

196 Komissio näyttää painottavan asiassa T-318/18 antamansa vastineen 83 kohdassa sitä, että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.43 kohdan mukaan testattavan osapuolen valinta merkitsee ainoastaan ”usein” sitä, että valitaan ”etuyhteystoimessa mukana olevista yrityksistä vähiten monimutkainen yritys, jolla ei ole arvokasta aineetonta omaisuutta tai ainutlaatuista omaisuutta”, mutta kyse ei kuitenkaan ole tältä osin ehdottomasta säännöstä. Koska komissio pyrkii väittämään, että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.43 kohtaan sisältyvä sääntö ei ole ehdoton vaan sääntö, josta voidaan poiketa, jos se on perusteltua etuyhteystoimen erityisten olosuhteiden vuoksi, on todettava, että se ei ole selittänyt riidanalaisessa päätöksessä, miksi tästä suosituksesta pitäisi tässä tapauksessa poiketa. Komissio ei ole osoittanut, että Luxemburgin veroviranomaisten olisi pitänyt poiketa OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.43 kohtaan sisältyvästä säännöstä tässä tapauksessa kyseessä olevaan etuyhteystoimeen liittyvän erityispiirteen eli lisenssisopimuksen vuoksi.

197 Joka tapauksessa on todettava, että komissio on katsonut virheellisesti, että immateriaalioikeuksiensa säilyttämiseen liittyvien toimintojen lisäksi LuxSCS ei suorittanut ”aktiivisia ja ratkaisevan tärkeitä” toimintoja aineettomaan omaisuuteen liittyen (ks. riidanalaisen päätöksen 420 perustelukappale) tai aineettomaan omaisuuteen liittyviä ”aktiivisia tai ratkaisevan tärkeitä toimintoja” (ks. kyseisen päätöksen 526 perustelukappale) taikka ”mitään toimintoja, jotka lisäisivät aineettomien hyödykkeiden arvoa” (ks. saman päätöksen 526 perustelukappale).

198 Komission tekemästä erottelusta aineettoman omaisuuden ”passiivisen” hallussa pitämisen (riidanalaisen päätöksen 418 ja 430 perustelukappale) ja ”aktiivisen” hallussa pitämisen välillä sekä ”aktiivisten” ja ”passiivisten” toimintojen välillä (riidanalaisen päätöksen 548 perustelukappale) on todettava Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin tavoin, että asiassa sovellettavissa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ei tehdä tällaista erottelua.

199 OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 1.20 kohdassa todetaan ainoastaan, että yleensä etuyhteystoimen yhteydessä vahvistetun korvauksen markkinaehtoisuuden määrittämiseksi on tutkittava, vastaako tämä korvaus ”kunkin yrityksen hoitamia toimintoja”, ja ”verrattava osapuolten suorittamia toimintoja”.

200 Ei kylläkään ole poissuljettua, että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 1.20 kohtaa voitaisiin tulkita siten, että ilmaisulla ”suorittamia” viitataan niin sanottuihin aktiivisiin toimintoihin.

201 OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 1.20 kohdasta ei kuitenkaan ilmene selvästi, että etuyhteystoimen osapuolten toiminta-analyysia varten voitaisiin ottaa huomioon ainoastaan ”aktiiviset” toiminnot. Tästä kohdasta ei myöskään ilmene, että yksikön ei voitaisi katsoa ”hoitavan” tai ”suorittavan” toimintoja, jos se omistaa tietyn omaisuuden ja ainoastaan rahoittaa esimerkiksi sen kehittämistä tai parantamista.

202 Lisäksi on korostettava, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.22 kohdan mukaan voi olla ”kiinnostavaa ja hyödyllistä ottaa suoritettuja toimintoja yksilöitäessä ja vertailtaessa huomioon käytetty tai käytettävä omaisuus” ja että ”tältä osin voidaan ottaa huomioon käytetty omaisuustyyppi (tehtaat, laitteet, aineettomat hyödykkeet jne.) ja tämän omaisuuden erityispiirteet (ikä, kauppa-arvo, sijainti, immateriaalioikeuksien olemassaolo jne.)”. Toisin sanoen suoritettuja toimintoja tarkasteltaessa on suositeltavaa ottaa huomioon se, että yhtiö antaa omaisuutta käyttöön etuyhteystoimen yhteydessä. Tästä seuraa näin ollen, että toisin kuin komissio väittää, aineettoman omaisuuden käyttöön antaminen pitäisi ottaa huomioon tarkasteltaessa konsernin sisäisen liiketoimen osapuolen suorittamia tai hoitamia toimintoja, eikä erottelulla ”aktiivisiin” ja ”passiivisiin” toimintoihin ole merkitystä.

203 Vaikka oletettaisiin, että komissio on tosiasiallisesti voinut erotella ”passiiviset” ja ”aktiiviset” toiminnot, se on virheellisesti päätellyt, kuten riidanalaisen päätöksen 420 perustelukappaleesta ilmenee, että LuxSCS oli pelkkä aineettoman omaisuuden passiivinen haltija, että se on ainoastaan säilyttänyt aineetonta omaisuutta ja ettei sille voitu osoittaa mitään muuta aktiivista toimintoa.

204 Komissio on jättänyt huomiotta sen, että LuxSCS on todella hyödyntänyt kyseistä omaisuutta antamalla sen lisenssisopimuksen perusteella LuxOpCo:n käyttöön rojaltin maksamista vastaan.

205 On selvää, että lisenssisopimuksen nojalla LuxSCS on lisensoinut LuxOpCo:lle Amazonin kaiken aineettoman omaisuuden Euroopan alueella. Tämä sopimus koskee paitsi kaikkea buy-in-sopimuksessa ja kustannustenjakosopimuksessa tarkoitettua aineetonta omaisuutta, myös sen lähipiiriin kuuluvilta eurooppalaisilta yhtiöiltä vuonna 2006 saamaa aineetonta omaisuutta, muun muassa tavaramerkkejä, sekä niiden jälkiperäisteoksia. Se, että aineeton omaisuus on lisensoitu LuxOpCo:lle rojaltin maksamista vastaan, merkitsee tämän omaisuuden hyödyntämistä, mikä vastaa aktiivisen toiminnon suorittamista.

206 Tämä hyödyntäminen vastaa sitä, että LuxSCS käyttää aineetonta omaisuutta, ja tämän käytön väitettyä puuttumista komissio kritisoi riidanalaisen päätöksen 430–432 perustelukappaleessa.

207 Se, että LuxSCS hyödyntää aineetonta omaisuutta antamalla sen LuxOpCo:n käyttöön lisenssisopimuksen perusteella, täyttää myös kriteerin, jota komissio esittää asiassa T-318/18 antamansa vastineen 83 kohdassa. Tämän kriteerin mukaan OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.43 kohtaan sisältyvän säännön, sellaisena kuin se on mainittu edellä 183 ja 184 kohdassa, ovat vahvistaneet näiden ohjeiden laatijat ”lähtien olettamasta, että etuyhteystoimen osapuoli, jolla on arvokasta aineetonta omaisuutta, on – – se, joka käyttää sitä – – suorittaessaan tähän etuyhteystoimeen liittyviä aktiivisia toimintoja”. Tarvitsematta tältä osin selvittää, voiko komissio perustellusti katsoa, että kyseistä kohtaa on tulkittava siten, että siinä edellytetään aineettoman omaisuuden tiettyä käyttöä, on todettava, että LuxSCS:n aineettoman omaisuuden antaminen lisenssisopimuksen perusteella LuxOpCo:n käyttöön merkitsee sen käyttämistä komission tarkoittamassa merkityksessä.

208 On myös huomattava, että LuxSCS on osaltaan edistänyt aineettoman omaisuuden kehittämistä kustannustenjakosopimusta koskevalla rahoitusosuudellaan. Tässä yhteydessä on syytä muistaa, että kuten jo edellä 4 kohdan toisen luetelmakohdan viimeisessä virkkeessä on tuotu esille, LuxSCS:n oli maksettava vuosittainen osuutensa kustannustenjakosopimuksen kehitysohjelman kustannuksista.

209 Tässä yhteydessä on korostettava, että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeista ei ilmene, että kustannustenjakosopimusta koskevaa rahoitusosuutta ei voitaisi pitää todellisena osallistumisena tällaisen sopimuksen kohteena olevan omaisuuden kehittämiseen. OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 8.15 kohdasta, jossa todetaan kustannustenjakosopimusten osalta, että ”todennäköisesti ei ole helppoa määrittää kunkin osallistujan osuuden suhteellista arvoa, jollei kaikkia osuuksia suoriteta kokonaan käteisvaroina”, ilmenee päinvastoin, että tällaista kustannustenjakosopimusta koskeva rahoitusosuus voi hyvinkin olla hyväksyttävä ja arvokas osuus, eikä tämä siis riipu siitä, onko rahoitusosuuden maksanut yksikkö suorittanut myös muunlaisia osuuksia. Joissakin tapauksissa on mahdollista, että konsernin sisäisen etuyhteystoimen rahoitusosuus voi olla toimen (kaupallisen) menetyksen ainoa liikkeellepaneva voima.

210 Lisäksi kustannustenjakosopimuksen 6.3 kohdan b alakohdan ja 6.4 kohdan mukaan vastineena kustannuksista suorittamastaan osuudesta LuxSCS saa omistukseensa yhdessä A 9:n kanssa osan aineettomasta omaisuudesta, jota on jatkuvasti kehitetty ja parannettu Yhdysvalloissa. LuxSCS on antanut nämä kehitys- ja parannustyöt jatkuvasti LuxOpCo:n käyttöön lisenssisopimuksen nojalla, minkä vuoksi voidaan katsoa, että LuxOpCo:n kannalta ne yhdistyvät LuxSCS:ään eivätkä yhdysvaltalaisiin yksiköihin. Lisenssisopimuksen perusteella aineettoman omaisuuden kehitys- ja parannustyön tulokset kohdistetaan LuxSCS:lle.

211 Edellä esitetyn perusteella komissio on siis virheellisesti katsonut riidanalaisen päätöksen 429 perustelukappaleessa, että ”ainoat toiminnot, jotka LuxSCS:n voidaan sanoa suorittaneen tarkastelujakson aikana, liittyivät sen aineettomien hyödykkeiden lailliseen omistusoikeuteen”. Komission käyttämällä kriteerillä, jolla pyritään tekemään ero aktiivisten ja passiivisten toimintojen välillä, ei ole merkitystä asian kannalta. Vaikka tämä kriteeri olisi hyväksyttävä, on todettava, että LuxSCS on antanut LuxOpCo:n käyttöön aineetonta omaisuutta ja osallistunut sen kehittämiseen kustannustenjakosopimusta koskevalla rahoitusosuudellaan. Komission olisi pitänyt ottaa nämä toiminnot huomioon LuxSCS:n toiminta-analyysissa samoin kuin testattavan osapuolen valinnassa.

212 Tätä johtopäätöstä ei voida kyseenalaistaa komission esittämillä muilla perusteluilla.

213 Ensinnäkin komission riidanalaisen päätöksen 420 ja 421 perustelukappaleessa esittämä ja tässä oikeudenkäynnissä toistettu arviointi (ks. edellä 181 kohta), jonka mukaan LuxSCS ei ”voinut – – suorittaa aktiivisia ja ratkaisevan tärkeitä toimintoja [aineettoman omaisuuden] kehittämiseen, parantamiseen, [hallintaan] tai hyödyntämiseen liittyen”, sillä se ”ei ollut enää oikeutettu hyödyntämään taloudellisesti Amazon[-konsernin] Euroopan-toimintojen aineettomia hyödykkeitä”, ei voi menestyä.

214 Komissio on perustanut tämän toteamuksen riidanalaisessa päätöksessä useaan otteeseen toistettuun näkemykseen, jonka mukaan LuxOpCo oli saanut LuxSCS:ltä ”peruuttamattoman” ja ”yksinomaisen” lisenssin (ks. esim. riidanalaisen päätöksen 116, 419, 431, 438, 442 ja 450 perustelukappale), mikä vei LuxSCS:ltä kokonaan mahdollisuuden hyödyntää aineetonta omaisuutta.

215 Tältä osin riittää, kun muistetaan, että jo lisenssin myöntäminen merkitsee hyödyntämistä.

216 Edellä 211 kohdassa mainittua johtopäätöstä ei voida kyseenalaistaa komission riidanalaisen päätöksen 421 perustelukappaleessa esittämällä ja tässä oikeudenkäynnissä toistetulla arvioinnilla (ks. edellä 181 kohta), jonka mukaan LuxSCS:llä ei ollut valmiutta suorittaa toimintoja, koska sillä ei ollut työntekijöitä.

217 Toisin kuin komissio väittää, se, onko LuxSCS:llä valmius harjoittaa verkkokauppaa täysin yksin, on merkityksetöntä arvioitaessa aineettoman omaisuuden hyödyntämiseen liittyviä LuxSCS:n toimintoja. Kuten edellä 204 kohdassa on todettu, LuxSCS on tosiasiallisesti hyödyntänyt aineetonta omaisuutta lisensoimalla sen LuxOpCo:lle.

218 Toisin kuin komissio väittää, ei myöskään ollut välttämätöntä, että LuxSCS:llä olisi omia työntekijöitä, jotta se voisi osallistua aineettoman omaisuuden jatkuvaan kehittämiseen. LuxSCS osallistui siihen tosiasiallisesti kustannussopimusta koskevalla rahoitusosuudellaan.

219 Edellä 211 kohdassa esitettyä johtopäätöstä ei voida kyseenalaistaa komission väitteellä, jonka mukaan aineettoman omaisuuden kehittämistä koskeva LuxSCS:n rahoitusosuus olisi ollut puhtaasti keinotekoinen, sillä aineettoman omaisuuden kehittämistä koskeva rahoitus oli peräisin LuxOpCo:n tileiltä, mikä merkitsi sitä, että LuxOpCo suoritti kaikki kustannustenjakosopimuksella LuxSCS:lle osoitetut toiminnot.

220 LuxSCS:n kustannustenjakosopimukseen perustuvien taloudellisten velvoitteiden täyttämiseksi käyttämän pääoman alkuperällä ja siten sillä, että tämä pääoma oli peräisin LuxOpCo:n rojaltin maksamisesta, ei ole merkitystä. OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeissa ei edellytetä, että sijoitettu pääoma on peräisin määrätystä lähteestä. Ei ole poissuljettua, että tämä pääoma on saatu nyt kyseessä olevan kaltaisesta rojaltista tai että se perustuu johonkin muuhun tulonlähteeseen, kuten esimerkiksi lainaan.

221 On joka tapauksessa selvää, että LuxSCS:llä oli rojaltiin perustuvien tulojen lisäksi omaa pääomaa. Kuten Luxemburgin suurherttuakunta tuo esille, LuxSCS on juuri oman pääoman perusteella voinut kattaa ensimmäisten toimintavuosien tappiot ilman LuxOpCo:n rahoitusta. Vuonna 2006 LuxOpCo:n LuxSCS:lle maksamien rojaltien määrä oli sitä paitsi paljon pienempi kuin LuxSCS:n buy-in-sopimuksen ja kustannustenjakosopimuksen nojalla suorittamien maksujen määrä.

222 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat myös komission riidanalaisen päätöksen 407 ja 547 perustelukappaleessa esittämän arvioinnin, jonka mukaan LuxSCS:n ei voida katsoa suorittaneen ”ainutlaatuisia ja arvokkaita” toimintoja (ks. erityisesti riidanalaisen päätöksen 407 ja 547 perustelukappale).

223 Ainutlaatuisten ja arvokkaiden toimintojen käsitteen osalta on korostettava, että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeissa ei käytetä tätä käsitettä. Ainoastaan ilmaisua ”ainutlaatuinen ja arvokas omaisuus” käytetään useita kertoja, muun muassa liiketoiminettomarginaalimenetelmää ja voitonjakamismenetelmää koskevissa osissa, useimmiten viitattaessa aineettomaan omaisuuteen (kehittäminen tai omistusoikeus) (ks. esim. kyseisten ohjeiden 1.8, 3.3, 3.19, 3.43 ja 6.26 kohta).

224 Sen sijaan vasta OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeissa, joilla ei ole merkitystä tämän asian kannalta, on selvästi kyse ”ainutlaatuisista ja arvokkaista” toiminnoista tai panoksista ja tehdään ero ”ainutlaatuisten ja arvokkaiden toimintojen” ja ”rutiininomaisten toimintojen” välillä. Kuten edellä 184 kohdassa on jo tuotu esille, OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeiden 6.17 kohtaan sisältyy ainutlaatuisen ja arvokkaan omaisuuden käsitteen määritelmä. Vaikka OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeissa käytetään usein ainutlaatuisten ja arvokkaiden toimintojen käsitettä, niissä ei kuitenkaan esitetä tälle käsitteelle minkäänlaista määritelmää.

225 Asianosaiset ovat täsmentäneet, mitä ne ymmärtävät ilmaisulla ”rutiininomaiset toiminnot”. Istunnossa Luxemburgin suurherttuakunta totesi, että yksikkö suorittaa ”rutiininomaisia toimintoja”, kun se suorittaa tavanomaisia toimintoja eli toimintoja, jotka myös muut yritykset voisivat suorittaa. Kyse on siis lähinnä toiminnoista, joille voidaan helposti löytää vertailukohtia. Amazon puolestaan korosti istunnossa, että rutiininomaisten toimintojen käsite ei tarkoita sitä, että kyseessä olevilla toiminnoilla ei olisi arvoa, vaan sitä, että ne voidaan helposti arvioida (englanniksi ”benchmarked”) ja korvata taloudellisesti. Komissio ei ole kyseenalaistanut tätä käsitystä. Asiassa T-318/18 annetun vastineen 14 kohdasta (alaviite 18) ilmenee, että komission mukaan sanalla ”rutiininomainen” viitataan toimintoihin, jotka eivät ole ainutlaatuisia ja joiden osalta on vapailla markkinoilla vertailukohtia. Vastaavasti asiassa T-816/17 antamansa vastineen 17 kohdassa (alaviite 21) komissio asettaa vastakkain ”rutiininomaiset” toiminnot ja toiminnot, ”jotka eivät ole ainutlaatuisia ja arvokkaita”.

226 Tässä tapauksessa ei ole tarpeen ratkaista, saattoiko komissio jo OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden perusteella tarkistaa hinnan markkinaehtoisuuden käyttämällä käsitettä ”ainutlaatuiset ja arvokkaat toiminnot”, sillä tätä käsitettä käytettiin jo OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden soveltamisaikaan, vaikka niissä ei nimenomaisesti viitata tähän käsitteeseen, vai saatettiinko ”ainutlaatuisiin ja arvokkaisiin toimintoihin” liittyvä kriteeri ottaa tässä tarkoituksessa huomioon vasta OECD:n vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeiden antamisesta lukien.

227 Asianosaiset eivät missään tapauksessa ole kyseenalaistaneet tämän kriteerin merkitystä vaan pikemminkin keskittävät perustelunsa tähän kriteeriin ja esittävät sen merkityksellisenä parametrinä, jonka perusteella niiden tilannetta on arvioitava. Tältä osin on huomattava, että asianosaiset eivät ole määritelleet ilmaisua ”ainutlaatuiset ja arvokkaat toiminnot”, samalla tavoin kuin ne eivät ole määritelleet myöskään ilmaisua ”ainutlaatuinen ja arvokas omaisuus” (ks. edellä 176 kohta).

228 Tarkasteltaessa ilmaisun ”ainutlaatuiset ja arvokkaat toiminnot” merkitystä on tässä tapauksessa katsottava samalla tavoin kuin edellä 184 kohdassa – ja ottaen huomioon asianosaisten tälle ilmaisulle esittämä merkitys (ks. edellä 225 kohta) –, että ”ainutlaatuisella toiminnolla” viitataan tilanteeseen, jossa tietylle toiminnolle ei ole vertailukohtaa. Arvokkaan toiminnon käsite liittyy muun muassa

siihen, että kyseisen toiminnon perusteella voidaan saada merkittäviä tuloja. Tältä osin on todettava, että vaikka tietyn toiminnon määrittäminen ”ainutlaatuiseksi” estää pitämästä samaa toimintoa ”rutiininomaisena”, samaa päättelyä ei voida soveltaa arvokkaan toiminnon käsitteeseen. On olemassa myös ”rutiininomaisia toimintoja”, joiden perusteella voidaan saada merkittäviä tuloja ja joita voidaan siksi pitää ”arvokkaina toimintoina”.

229 Kuten edellä 191 kohdassa on todettu, asiassa ei ole riitautettu sitä, että lisenssisopimuksen kohteena oleva aineeton omaisuus on ainutlaatuista ja arvokasta.

230 LuxSCS on paitsi hyödyntänyt tätä hallussaan ollutta ainutlaatuista ja arvokasta aineetonta omaisuutta, myös osallistunut sen kehittämisen rahoittamiseen. Edellä 203–211 kohdassa todetusta seuraa näin ollen, että komission olisi pitänyt pitää kaikkia LuxSCS:n toimintoja, jotka liittyvät aineettomaan omaisuuteen, ainutlaatuisina ja arvokkaina. Riidanalaisen päätöksen 547 perustelukappaleessa esitetty väite, jonka mukaan Luxemburgin verohallinnon olisi pitänyt edellyttää toiminta-analyysia, joka osoittaisi LuxSCS:n suorittaneen ”ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja”, ei siis ole perusteltu ja on tästä syystä hylättävä. Kun otetaan huomioon LuxSCS:n toiminnot ja omaisuus, komission johtopäätös, jonka mukaan LuxSCS olisi pitänyt katsoa testattavaksi osapuoleksi, ei ole vakuuttava.

– *LuxSCS:n kantamat riskit*

231 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, että LuxSCS kantoi sellaisenaan aineettomaan omaisuuteen liittyvät riskit, kun taas LuxOpCo kantoi ainoastaan vähittäismyyntiliiketoimintaansa liittyvät riskit. Lisäksi LuxSCS kantoi aineettomaan omaisuuteen liittyvät taloudelliset riskit, sillä sen täytyi noudattaa buy-in-sopimuksen ja kustannustenjakosopimuksen mukaista velvoitettaan maksaa buy-in-kustannukset ja kustannustenjakosopimuksen kustannukset ATI:lle ja A 9:lle.

232 Komissio kiistää nämä väitteet.

233 Komissio väittää erityisesti, että LuxSCS:n ainoan johdossa olevan henkilön päätöksissä tai LuxSCS:n yhtiökokousten pöytäkirjoissa ei mainita mitään tärkeitä riskinhallintaan liittyviä päätöksiä. Todellisuudessa LuxSCS:llä ei ollut taloudellisia tai toiminnallisia valmiuksia vastata näistä riskeistä. LuxSCS saattoi vastata buy-in-sopimukseen ja kustannustenjakosopimukseen liittyvistä kustannuksista vain LuxOpCo:n lisenssisopimuksen nojalla maksaman rojaltin muodossa saamansa vuosittaisen rahoituksen avulla, minkä vuoksi LuxSCS:n pääomaan ei kohdistunut koskaan riskiä. Lisäksi LuxSCS hyötyi emoyhtiönsä merkittävästä alkupääomistuksesta, jolla katettiin buy-in-maksu. Joka tapauksessa LuxSCS oli lisenssisopimuksen nojalla siirtänyt taloudelliset riskit LuxOpCo:lle. Näin ollen LuxSCS:n kantamat riskit olivat teoreettisia, koska LuxSCS:llä oli mahdollisuus irtisanoa lisenssisopimus ja myöntää lisenssi toiselle lähipiiriin kuuluvalle tai riippumattomalle osapuolelle. LuxSCS:n kantamat riskit olivat teoreettisia myös sen vuoksi, että sen kustannustenjakosopimusta koskeva rahoitusosuus rahoitettiin LuxOpCo:n maksamalla rojaltilla ja kustannustenjakosopimuksen mukaisten maksujen määrä määräytyi LuxOpCo:n tulojen mukaan.

234 Tältä osin on heti alkuun huomattava, että koska LuxSCS sai täyden omistusoikeuden osaan aineettomasta omaisuudesta 1.1.2005 ATI:n kanssa tehdyn luovutussopimuksen 3.1 kohdan mukaisesti, se kantoi kaikki aineettoman omaisuuden olemassaoloon sinänsä liittyvät riskit. Näitä ovat esimerkiksi kolmannen osapuolen nostaman kanteen tai aineettoman omaisuuden menettämisen kaltaiset riskit. Tämä on johdonmukaista seurausta siitä, että LuxSCS oli tämän omaisuuden omistaja. ATI:n kanssa 1.1.2005 tehdyn lisenssisopimuksen kannalta LuxSCS kantoi myös riskit, jotka liittyvät yhdysvaltalaisten yksiköiden ATI:n ja A 9:n toteuttamaan aineettoman omaisuuden kehittämiseen.

235 Koska LuxSCS:llä oli tarkastelujakson aikana lisenssi ATI:n kanssa 1.1.2005 tehdyn lisenssisopimuksen 3.1 kohdassa ja kustannustenjakosopimuksen 6.1 ja 6.2 kohdassa tarkoitetun aineettoman omaisuuden toiseen osaan, se kantoi tähän käytettyyn omaisuuteen liittyvän taloudellisen riskin kustannustenjakosopimukseen osallistumisensa vuoksi. Tarkemmin sanottuna

kustannustenjakosopimuksen osapuolten välinen kustannustenjako tapahtui kustannustenjakosopimuksen 4 ja 5 kohdan mukaisesti. Näiden kustannustenjakosopimuksen kohtien mukaan LuxSCS:n oli vastattava aineettoman omaisuuden kehittämiskustannuksista. Vaikka kustannustenjako riippui Euroopassa toteutuneen voiton osuudesta suhteessa maailmanlaajuisesti toteutuneeseen voittoon, kustannukset sinänsä olivat täysin riippumattomia Euroopassa toteutuneesta voitosta. Tältä osin on huomattava, että jos kehittämiskustannukset olivat LuxOpCo:n maksamaa rojaltia suuremmat, LuxSCS:n oli vastattava tästä erotuksesta aiheutuvista taloudellisista seurauksista. Jos siis LuxOpCo olisi tehnyt pientä tappiota tai tuottanut pientä voittoa, rojalti ei olisi riittänyt kattamaan LuxSCS:n kiinteitä kustannuksia eli lähinnä buy-in-sopimuksen ja kustannustenjakosopimuksen mukaisia maksuja. Toisin sanoen oli vaarana, että LuxSCS ei saisi riittäviä tuloja suorittaakseen buy-in-sopimuksessa ja kustannustenjakosopimuksessa määrätyt buy-in-maksut ja kustannustenjakomaksut.

236 Näiden taloudellisten riskien osalta on korostettava, että huolimatta istunnossa esittämästään perustelemattomasta väitteestä komissio ei ole osoittanut, että LuxSCS:n velvollisuus suorittaa maksuja kustannustenjakosopimuksen perusteella tosiasiallisesti määräytyi tarkasti LuxOpCo:n maksaman rojaltin määrän mukaan. Kuten komissio itse tuo esille riidanalaisen päätöksen 445 perustelukappaleessa, LuxSCS:n rojaltina saamat summat eivät sitä vastoin vastanneet suoraan summia, jotka LuxSCS:n oli maksettava kustannustenjakosopimuksen nojalla. Siten vuonna 2006 LuxOpCo:n LuxSCS:lle maksaman rojaltin määrä oli selvästi pienempi kuin LuxSCS:n suorittamien buy-in-maksujen ja kustannustenjakomaksujen määrä.

237 Edelleen LuxSCS:n kantaman taloudellisen riskin osalta komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että tällä yhtiöllä ei ollut merkittäviä omia varoja. Siltä osin kuin kyse on LuxSCS:n alkupääomasta, jota komissio pitää riidanalaisen päätöksen 445 perustelukappaleessa merkityksettömänä, on selvää, että ainakin vuonna 2006 LuxSCS on tämän pääoman avulla voinut kattaa ensimmäisinä toimintavuosinaan syntyneet tappiot ilman LuxOpCo:n rahoitusta.

238 On myös totta, että lisenssisopimuksen 2.3 ja 9.2 kohdan mukaan LuxOpCo:lla oli velvollisuus suojata aineetonta omaisuutta. Kyseisen sopimuksen 2.3 kohdan sanamuodon mukaan LuxOpCo:n oli toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet suojatakseen LuxSCS:n oikeudet aineettomaan omaisuuteen, ja saman sopimuksen 9.2 kohdan mukaan LuxOpCo:lla oli velvollisuus estää aineettoman omaisuuden luvaton käyttö ja nostettava omalla kustannuksellaan sitä koskevat kanteet. LuxOpCo kantoi näin ollen aineettoman omaisuuden suojaamiseen liittyvät riskit.

239 On kuitenkin katsottava, että LuxSCS kantoi muut aineettomaan omaisuuteen liittyvät riskit kustannustenjakosopimusta koskevan rahoitusosuutensa perusteella.

240 Lisenssisopimuksen määräyksistä ei ilmene, että LuxSCS olisi siirtänyt LuxOpCo:lle muita kuin kyseisen sopimuksen 2.3 ja 9.2 kohtaan perustuvia riskejä eli riskejä, jotka koskevat velvollisuutta aineettoman omaisuuden suojaamiseen. Toisin kuin komissio väittää, lisenssisopimus ei sisällä yhtään määräystä, joka koskisi kaikkien LuxSCS:n aineettomaan omaisuuteen liittyvien riskien siirtämistä sellaisenaan LuxOpCo:lle. Lisenssisopimuksessa ei ole varsinkaan yhtään määräystä, joka koskisi aineettoman omaisuuden kehittämiseen liittyvien riskien siirtämistä.

241 Koska lisenssisopimuksen määräykset eivät tue muun muassa riidanalaisen päätöksen 438 perustelukappaleessa esitettyä komission johtopäätöstä, jonka mukaan LuxSCS on siirtänyt LuxOpCo:lle aineettoman omaisuuden kehittämiseen, hallintaan ja hyödyntämiseen liittyvät riskit, sitä ei näin ollen voida hyväksyä.

242 Edellä esitetystä seuraa, että Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon voivat perustellusti väittää, että LuxSCS kantoi Euroopan liiketoiminnan harjoittamiseen käytetyn aineettoman omaisuuden omistusoikeuteen ja kehittämiseen liittyvät riskit, myös tämän aineettoman omaisuuden

hyödyntämiseen liittyvät taloudelliset riskit, kun taas LuxOpCo kantoi lähinnä vain omaan vähittäismyyntiliiketoimintaansa liittyvät riskit ja erityisesti myyntiin ja markkinapaikkaa koskeviin palveluihin liittyvät riskit.

– LuxSCS:n toiminta-analyysia koskeva johtopäätös ja tämän johtopäätöksen vaikutus tämän yhtiön valintaan testattavaksi osapuoleksi

243 Edellä 162–242 kohdassa esitettyjen perustelujen valossa on esitettävä kaksi toteamusta.

244 Ensinnäkään komission suorittamaa LuxSCS:n toiminta-analyysia ei voida hyväksyä. Komissio on arvioinut LuxSCS:n toiminnot liian vähäisiksi. Aineettoman omaisuuden osalta komissio on jättänyt huomiotta muun muassa sen, että sekä sopimusjärjestelyjen perusteella että tosiasiallisesti LuxSCS antoi käyttöön aineetonta omaisuutta, jolle ei ollut markkinoilla vertailukohteita ja joka oli siis ainutlaatuista ja arvokasta. OECD:n asiassa sovellettavien siirtohinnoitteluohjeiden mukaan tämä seikka on lähtökohtaisesti riittävä peruste katsoa, että LuxSCS:ää ei voitu pitää vähiten monimutkaisena osapuolena ja siten testattavana osapuolena.

245 Jos olisi katsottava komission tavoin, että Luxemburgin veroviranomaisten olisi pitänyt ottaa huomioon ”ainutlaatuiset ja arvokkaat toiminnot”, on joka tapauksessa todettava, että komissio on sivuuttanut sen, että LuxSCS todella hyödynsi aineetonta omaisuutta tarkastellussa etuyhteystoimessa. Erittäin arvokkaan aineettoman omaisuuden käyttöön antaminen vastaa tosiasiallisesti ainutlaatuisen ja arvokkaan toiminnon suorittamista lisenssisopimuksen perusteella (etuyhteystoimi). Kuten edellä 203–242 kohdasta ilmenee, LuxSCS on suorittanut etuyhteystoimen yhteydessä useita muita toimintoja kuin antanut aineettoman omaisuuden LuxOpCo:n käyttöön. Komissio on jättänyt huomiotta nämä toiminnot, joita voidaan pitää ainutlaatuisina ja arvokkaina.

246 Komissio ei ole ottanut asianmukaisesti huomioon myöskään sitä, että sekä sopimusjärjestelyjen perusteella että tosiasiallisesti LuxSCS kantoi kokonaan tähän omaisuuteen ja sen kehittämiseen liittyvät riskit lisenssisopimuksen perusteella, ja näin on riippumatta siitä, oliko LuxSCS itse yhdysvaltalaisten yksiköiden määräysvallassa ja kehittikö juuri LuxSCS teknisesti aineetonta omaisuutta tai perustuiko immateriaalioikeuksien kehittäminen, jota LuxSCS rahoitti, yhdysvaltalaisten yksiköiden ATI:n ja A 9:n teknisiin ratkaisuihin. Näin toimiessaan komissio on rajoittanut mahdollisimman vähiin myös LuxSCS:n kantamien riskien kuvauksen.

247 Tässä tilanteessa Luxemburgin veroviranomaisia ei voida kritisoida siitä, että ne ovat katsoneet vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin laatijoiden tavoin, että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden mukaan oli asianmukaista olla valitsematta LuxSCS:ää testattavaksi osapuoleksi.

248 Vaikka olisi hyväksyttävä komission väite, jonka mukaan LuxSCS oli pelkkä aineettoman omaisuuden passiivinen haltija eikä aktiivisia toimintoja sen osalta suorittanut yhtiö, on joka tapauksessa todettava komission katsoneen virheellisesti, että LuxSCS olisi pitänyt hyväksyä testattavaksi osapuoleksi.

249 Yleisellä tasolla on todettava, että testattava osapuoli on se, johon liiketoiminettomarginaalimenetelmää voidaan soveltaa luotettavimmalla tavalla ja jonka osalta voidaan löytää luotettavimmat vertailukohteet.

250 Tässä tapauksessa on todettava, että komissio ei ole osoittanut, että olisi helpompaa löytää LuxSCS:ään nähden vertailukelpoisia yrityksiä kuin LuxOpCo:hon nähden vertailukelpoisia yrityksiä tai että hyväksymällä LuxSCS testattavaksi osapuoleksi olisi voitu saada luotettavampia vertailutietoja.

251 Kuten riidanalaisen päätöksen 557 perustelukappaleesta ilmenee, komission olisi pitänyt myöntää, kun se pyrki määrittämään rojaltille asianmukaisen marginaalin, ettei LuxSCS:lle ollut vertailukohtia.

252 Tästä seuraa, että asiassa on hyväksyttävä Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin väitteet, joiden mukaan komissio on katsonut virheellisesti, että LuxSCS olisi pitänyt valita testattavaksi osapuoleksi liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamista varten. Näin ollen edellä esitetyt perustelut ovat riittäviä, jotta asiassa voidaan hyväksyä kokonaisuudessaan Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin väitteet etua koskevan komission ensisijaisen toteamuksen osalta, eikä asiassa ole tarpeen suorittaa LuxOpCo:n toiminta-analyysia tai tutkia, saattoiko komissio perustellusti hylätä markkinahintavertailumenetelmän.

253 Täydellisyyden vuoksi on kuitenkin todettava, että komission arvioinnit, jotka koskevat SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun antamista, on myös hylättävä muilla kuin testattavan osapuolen valintaan ja LuxSCS:n toiminta-analyysiin liittyvillä perusteilla, sellaisina kuin ne on esitetty edellä. Vaikka komission perusteeton johtopäätös, jonka mukaan LuxSCS:n olisi pitänyt olla testattava osapuoli, olisi hyväksyttävä, Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin esittämät perustelut pitäisi silti hyväksyä, ja näin on seuraavista syistä.

ii) Komission LuxSCS:lle laskema korvaus sillä perusteella, että se olisi testattava osapuoli

254 Komissio pyrkii riidanalaisen päätöksen 550–560 perustelukappaleessa soveltamaan itse liiketoiminettomarginaalimenetelmää käyttämällä LuxSCS:ää testattavana osapuolena. Analyysinsa päätteeksi komissio katsoo riidanalaisen päätöksen 559 perustelukappaleessa, että lisenssisopimuksen mukaisen ”markkinaehtoisen korvauksen” LuxSCS:lle pitäisi olla yhtä suuri kuin kahden osatekijän summa, joka muodostuu yhtäältä buy-in-sopimuksen ja kustannustenjakosopimuksen perusteella LuxSCS:n vastattavaksi tulevista kustannuksista aineettoman omaisuuden osalta ilman voittomarginaalia ja toisaalta yleisistä toimintakustannuksista, joista LuxSCS vastaa suoraan varmistaakseen toiminnot, jotka liittyvät sen aineettoman omaisuuden laillisen omistusoikeuden säilyttämiseen (jäljempänä säilyttämiskustannukset), lisättynä 5 prosentilla (jäljempänä LuxSCS:n korvaus). Tältä osin on huomattava, että LuxSCS:n korvaus vastaa todellisuudessa rojaltia, joka LuxSCS:n olisi komission mukaan pitänyt periä LuxOpCo:lta.

255 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisen osan toisella väitteellä ja ensimmäisen kanneperusteen kolmannessa osassa sekä asian T-318/18 neljännessä kanneperusteessa Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon vetoavat lähinnä siihen, että vaikka hyväksyttäisiin näkemys, jonka mukaan LuxSCS:ää voitaisiin pitää testattavana osapuolena liiketoiminettomarginaalimenetelmän yhteydessä (mikä ei pidä paikkaansa), komissio on tehnyt muita virheitä liiketoiminettomarginaalimenetelmää soveltaessaan. Komission suorittama laskelma LuxSCS:n ”markkinaehtoisen korvauksen” eli LuxOpCo:n LuxSCS:lle maksaman rojaltin määrittämiseksi ei ole vakuuttava.

256 Näitä väitteitä käsiteltäessä on otettava huomioon komission erottelemat kaksi osatekijää (ks. edellä 254 kohta).

– LuxSCS:lle maksettavan rojaltin ensimmäinen osatekijä (buy-in-kustannukset ja kustannustenjakosopimuksen kustannukset)

257 LuxSCS:lle maksettavan rojaltin ensimmäisen osatekijän osalta (ks. edellä 254 kohta) Luxemburgin suurherttuakunta vetoaa ensimmäisen kanneperusteen toisen osan ensimmäisen väitteen yhteydessä siihen, että LuxOpCo:n LuxSCS:lle maksaman rojaltin pitäisi heijastaa paitsi kehittämiskustannuksia, myös aineettoman omaisuuden arvoa. Tämä arvo ei korreloi näiden kustannusten ja siten LuxSCS:n kustannustenjakosopimuksen nojalla suorittamien maksujen kanssa. Amazon esittää asian T-318/18 kannekirjelmän 73 kohdassa ja vastauksen 32 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa pääasiallisesti saman väitteen. Lisäksi Luxemburgin suurherttuakunnan mukaan kustannustenjakosopimukseen ja

buy-in-sopimukseen liittyvät kustannukset, jotka ovat vastine siitä, että LuxSCS antaa aineettoman omaisuuden käyttöön lisenssisopimuksella, olisi pitänyt sisällyttää kustannuksiin, joihin sovelletaan voittomarginaalia.

258 Komissio kiistää nämä väitteet.

259 Komission mukaan kyseessä olevan kaltaisen kustannustenjakosopimuksen tarkoituksena on aineettoman omaisuuden kehittämiseen liittyvien kustannusten jakaminen eikä liikevoiton saaminen Euroopan liiketoiminnasta. ATI:n ja A 9:n ei näin ollen pitäisi saada mitään osuutta Euroopassa harjoitetusta liiketoiminnasta saadusta voitosta muuten kuin buy-in-kustannusten korvauksen ja kustannustenjakosopimuksen nojalla. Riidanalaisessa päätöksessä on siten perustellusti määritetty LuxSCS:n korvaus siten, että se kattaa korvauksen buy-in-maksuista ja kustannustenjakosopimuksen kehittämiskustannuksista. Komissio muistuttaa tässä yhteydessä, että sen mukaan LuxSCS oli olemassa puhtaasti verotuksellisista syistä. Lisenssisopimusta ei ole tehty suoraan yhdysvaltalaisten yksiköiden ja LuxOpCo:n välillä vaan se on tehty LuxSCS:n ja LuxOpCo:n välillä sen välttämiseksi, että rojaltista kannettaisiin veroa Yhdysvalloissa. Jos LuxSCS:ää ei olisi ollut olemassa, ATI ja A 9 olisivat tehneet kustannustenjakosopimuksen LuxOpCo:n kanssa (eivätkä lisenssisopimusta), jolloin vain LuxOpCo:n olisi pitänyt suorittaa maksuja. Lisäksi LuxSCS:n toiminta rajoittuu pelkkään aineettoman omaisuuden hallintaan. LuxSCS ei itse suorittanut suoraan immateriaalioikeuksien kehittämistoimintoja eikä sen näin ollen olisi pitänyt saada niistä korvauksia. Se ei osallistunut mitenkään aineettoman omaisuuden käyttöön tai kehittämiseen eikä se valvonut näitä kehittämistoimintoja ja niihin liittyviä riskejä. Komission mukaan buy-in-kustannuksiin ja kustannustenjakosopimuksen kustannuksiin ei siis ollut sovellettava voittomarginaalia, koska kyse on vain kustannuksista, jotka LuxSCS vyöryttää LuxOpCo:lle, ja koska LuxSCS ei toteuta mitään aineettomaan omaisuuteen liittyvää toimintoa. LuxSCS:n korvauksen olisi sitä vastoin pitänyt heijastaa sitä, että tosiasiallisesti LuxOpCo vastasi LuxSCS:lle kustannustenjakosopimuksen nojalla kohdennetuista toiminnoista ja riskeistä. Komissio väittää joka tapauksessa, että se ei ole sivuuttanut toiminta-analyysissaan sitä, että LuxSCS oli aineettoman omaisuuden laillinen omistaja.

260 Aluksi on tuotava esille, että sen selvittäminen, vastaako kyseessä olevan kaltainen rojalti markkinaehtoista tulosta, edellyttää OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden mukaan tukeutumista aineettoman omaisuuden arvoon eikä sen kehittämis- ja hallintakustannuksiin. Kyseisten ohjeiden 6.27 kohdasta ilmenee, että vaikka aineettoman omaisuuden kehittämiskustannukset voidaan ottaa huomioon etuyhteystoimen eri osapuolten panoksen vertailukelpoisuutta tai suhteellista arvoa määritettäessä, näiden kustannusten ja aineettoman omaisuuden arvon välillä ei ole välttämätöntä yhteyttä. Aineettoman omaisuuden tosiasiallinen käypä arvo ei usein ole mitattavissa aineettoman omaisuuden kehittämisestä ja säilyttämisestä aiheutuneiden kustannusten perusteella. Kuten kyseisten ohjeiden 6.2 kohdasta ilmenee, aineettomalla omaisuudella voi olla huomattava arvo, vaikka sillä ei ole kirjanpitoarvoa yhtiön taseessa. Kuten kyseisten ohjeiden 1.22 ja 6.27 kohdasta ilmenee, tässä on kyse siitä, mikä tunnetaan yleensä markkina-arvona tai käypänä arvona. On myös korostettava, että tämä arvo voi vaihdella ajan myötä.

261 Tässä asiassa on selvitettävä, heijastaako LuxSCS:n korvauksen ensimmäinen osatekijä, sellaisena kuin komissio on laskenut sen riidanalaisessa päätöksessä, eli ensinnäkin buy-in-maksu ilman voittomarginaalia ja toiseksi kustannustenjakosopimukseen perustuvat maksut, edelleen ilman voittomarginaalia, tosiasiallisesti LuxOpCo:lle lisensoidun aineettoman omaisuuden arvoa.

262 Voidaan varmasti katsoa, että buy-in-maksu, jonka LuxSCS on suorittanut yhdysvaltaisille yksiköille vastineeksi olemassa olleen aineettoman omaisuuden osan omistusoikeuden siirrosta ja lopun olemassa olleen aineettoman omaisuuden lisenssistä (ks. edellä 4 kohta), heijastaa hyvin aineettoman omaisuuden arvoa buy-in-sopimuksen tekemisajankohtana vuonna 2005.

263 Vaikka buy-in-maksun määrä ei muodosta vapaasti markkinoilla neuvoteltua hintaa, kyse on, kuten Amazon toteaa asiassa T-318/18 esittämänsä kannekirjelmän 73 kohdassa, vastineeksi vuonna 2005 olemassa olleen aineettoman omaisuuden hankinnasta maksetusta hinnasta. Tällainen maksu, toisin kuin kehittämiskustannukset, voi heijastaa omistusoikeuden siirron kohteena olevan aineettoman omaisuuden eli vuonna 2005 olemassa olleen aineettoman omaisuuden arvoa.

264 On kuitenkin korostettava, kuten muun muassa Luxemburgin suurherttuakunta väittää komission sitä tältä osin kiistämättä, että tarkastelujakson aikana aineettoman omaisuuden arvo nousi merkittävästi sen vuoksi, että Amazon US innovoi jatkuvasti muun muassa yhdysvaltaisten yksiköiden kehittämään teknologiaan, sekä Amazonin tuotemerkin ja siten markkinointiin Euroopassa ja maailmanlaajuisesti liittyvän aineettoman omaisuuden tunnettuuden kehittämisen vuoksi. Pelkästään lisättäessä kehittämiskustannukset ilman voittomarginaalia (kustannustenjakosopimuksen mukaiset maksut) olemassa olevan aineettoman omaisuuden hankinnasta maksettuun hintaan (buy-in-maksu), kuten komissio tekee riidanalaisen päätöksen 555 perustelukappaleessa, ei oteta huomioon sitä, että tässä tapauksessa olemassa olevan aineettoman omaisuuden arvo nousi tarkastelujakson aikana, koska yhdysvaltalaiset yksiköt vähitellen kehittivät ja paransivat tätä omaisuutta ja osittain korvasivat sen. Pelkkä buy-in-sopimuksen mukaisen maksun vyöryttäminen, mihin komissio vetoaa ja mikä voidaan hyväksyä aineettoman omaisuuden alkuperäiseksi arvoksi vuonna 2005, ei siten heijasta kyseisen aineettoman omaisuuden käypää arvoa koko tarkastelujakson aikana.

265 Lisäksi komissio katsoo virheellisesti, että LuxSCS:n buy-in-sopimuksen perusteella suorittamat maksut voitaisiin vyöryttää LuxOpCo:lle ilman voittomarginaalia. Voittomarginaalin puuttuminen ei vastaa sitä, minkä riippumattomat osapuolet olisivat hyväksyneet vapaassa liiketoimessa markkinoilla, ja merkitsee siten virhettä LuxSCS:n korvauksen laskemisessa. On kohtuullista katsoa, kuten myös muun muassa OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 6.14 kohdasta ilmenee, että markkinoilla toimivat riippumattomat osapuolet pyrkivät saamaan voittoa omaisuutensa käyttöön antamisesta. Tästä syystä voittomarginaalin soveltaminen kyseessä olevan kaltaista korvausta laskettaessa vaikuttaa olevan tavanomainen tilanne markkinoilla. Kuten Amazon väittää asiassa T-318/18 esittämänsä kannekirjelmän 98 kohdassa, jos komissio olisi tarkastellut LuxSCS:n osalta käytettävissä olleita vaihtoehtoja kyseisessä 6.14 kohdassa suositellun mukaisesti, se olisi voinut todeta, että Euroopassa oli useita verkkokauppaa harjoittavia toimijoita, minkä vuoksi LuxSCS olisi voinut määrittää aineettoman omaisuuden arvon sen pelkkiä kehittämiskustannuksia suuremmaksi.

266 Kustannustenjakosopimuksen mukaisista maksuista on todettava, että kuten edellä on tuotu esille, OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 6.27 kohdasta ilmenee, että vaikka aineettoman omaisuuden kehittämiskustannukset voidaan ottaa huomioon etuyhteystoimen eri osapuolten panoksen vertailukelpoisuutta tai suhteellista arvoa määritettäessä, kehittämiskustannusten ja aineettoman omaisuuden arvon välillä ei ole välttämätöntä yhteyttä. Pelkkä kustannustenjakosopimuksen mukaisen maksun vyöryttäminen, mitä komissio esittää, vastaa ainoastaan korvausta kustannuksista, joista LuxSCS:n on vastattava aineettoman omaisuuden kehittämiseksi, eikä heijasta parannetun aineettoman omaisuuden arvoa. Pelkkä kehittämiskustannusten korvaaminen ilman voittomarginaalia merkitsee lähestymistapaa, joka ei vastaa markkinaehtoista tulosta.

267 Tässä yhteydessä on syytä muistaa, että komission tutkiman etuyhteystoimen kohteena on LuxSCS:n LuxOpCo:lle antama aineettoman omaisuuden lisenssi ja että LuxSCS on kustannustenjakosopimuksen osapuoli. On selvää, että ATI ja A 9 suorittivat aineettoman omaisuuden osan kehittämistoimintoja. Komission väite, jonka mukaan ATI ja A 9 saivat ”korvauksen” kustannustenjakosopimuksen mukaisilla maksuilla näistä toiminnoista, ilmentää kuitenkin komission virheellistä käsitystä kustannustenjakosopimuksesta. Kustannustenjakosopimuksen 4.3 kohdasta ilmenee, että LuxSCS:n kustannustenjakosopimuksen perusteella suorittamat maksut laskettiin ainoastaan prosenttiosuutena kustannustenjakosopimuksen osapuolille aiheutuneista kehittämiskustannuksista. LuxSCS:n osuus kehittämiskustannuksista on kylläkin suhteessa LuxSCS:n omistamien yksiköiden ja siten LuxOpCo:n tuottamaan voittoon verrattuna ATI:n ja A 9:n tuottamaan voittoon. Kustannustenjakosopimuksen

mukaiset maksut vastaavat kuitenkin murto-osaa kustannustenjakosopimuksen yhteydessä kehitetyn ja LuxOpCo:n käyttöön lisenssisopimuksen mukaisesti annetun aineettoman omaisuuden kehittämiskustannuksista, eivätkä ne siten heijasta tämän aineettoman omaisuuden markkina-arvoa. Tämä on arvo, jota lisenssisopimuksen mukaisen markkinaehtoisen rojaltin pitäisi heijastaa.

268 Edellä esitetyn perusteella se, että LuxSCS ei ole suoraan itse suorittanut kehittämistoimintoja, ei kyseenalaista toteamusta, jonka mukaan LuxOpCo:n maksaman rojaltin määrän on heijastettava aineettoman omaisuuden arvoa.

269 Komission oli näin ollen epäasianmukaista väittää, että LuxSCS:n korvaus voitiin laskea aineettoman omaisuuden kehittämiskustannusten pelkän vyöryttämisen perusteella.

270 Edellä 269 kohdassa esitettyä johtopäätöstä ei voida kyseenalaistaa komission muilla perusteluilla.

271 Komissio väittää ensinnäkin, että LuxSCS toimi ainoastaan välittäjänä ja että se vain siirsi buy-in-sopimukseen ja kustannustenjakosopimukseen liittyvät kustannukset LuxOpCo:lle siirtääkseen sitten LuxOpCo:lta lisenssisopimuksen perusteella saadun rojaltin osuuden A9:lle ja ATI:lle näiden kustannusten määrän mukaisesti. Rojaltina saatujen summien ja kustannustenjakosopimuksen nojalla suoritettujen maksujen erotus kohdennettiin LuxSCS:lle ja mahdollisesti siirrettiin sen osakkaiden toimesta ilman, että LuxSCS olisi suorittanut mitään toimintoa, joka oikeuttaisi näiden summien kohdentamisen sille.

272 Vaikka olisi katsottava, että LuxSCS toimi pelkkänä välittäjä ja oli toisin sanoen LuxOpCo:n ja yhdysvaltalaisten yksiköiden ATI:n ja A 9:n välissä eikä suorittanut kehittämistoimintoja, rojaltin määrän, joka LuxOpCo:n olisi pitänyt maksaa, ja siten LuxSCS:n korvauksen määrän olisi kuitenkin pitänyt heijastaa lisenssisopimuksen nojalla käyttöön annetun aineettoman omaisuuden markkina-arvoa. Pelkkä kustannustenjakosopimuksen mukaisen maksun vyöryttäminen, mihin komissio vetoaa, vastaa ainoastaan korvausta kustannuksista, joista LuxSCS:n oli vastattava aineettoman omaisuuden kehittämiseksi, eikä heijasta kyseisen aineettoman omaisuuden markkina-arvoa.

273 Mikäli komissio pyrkii edellä 271 kohdassa mainituilla perusteluilla vetoamaan siihen, että LuxOpCo:n veron peruste pieneni sen seurauksena, että LuxSCS toimi LuxOpCo:n ja yhdysvaltalaisten yksiköiden ATI:n ja A 9:n välissä ja että lisenssisopimus tehtiin LuxSCS:n kanssa – eikä kyseisten yksiköiden kanssa –, on todettava, että riidanalaisessa päätöksessä komissio ei ole tukeutunut tällaiseen päättelyyn osoittaakseen LuxOpCo:lle annettua etua.

274 Asiassa ei ole myöskään näytetty, että jos LuxOpCo olisi tehnyt lisenssisopimuksen suoraan yhdysvaltalaisten yksiköiden kanssa ilman, että LuxSCS olisi toiminut näiden yhtiöiden välissä, kyseisille yksiköille maksetun rojaltin määrä olisi poikennut LuxSCS:lle maksettavan rojaltin määrästä.

275 Edellä 269 kohdassa esitettyä johtopäätöstä ei voida kyseenalaistaa komission istunnossa esittämällä väitteellä, jonka mukaan kustannustenjakosopimus olisi voitu tehdä suoraan LuxOpCo:n kanssa.

276 Tältä osin on huomattava, että päättely, jonka mukaan silloin, jos LuxSCS:ää ei olisi ollut olemassa, kustannustenjakosopimus olisi tehty LuxOpCo:n kanssa, on täysin hypoteettinen ja perustuu spekulaatioon.

277 Komissio ei myöskään riidanalaisessa päätöksessä perusta päättelyään siihen, että LuxOpCo olisi voinut tai sen olisi pitänyt olla suoraan kustannustenjakosopimuksen osapuoli. On nimittäin todettava, ettei komissio ole missään kohdassa riidanalaista päätöstä kyseenalaistanut LuxSCS:n olemassaoloa sinänsä eikä myöskään kustannustenjakosopimuksen ja lisenssisopimuksen tekemiseen perustuvan järjestelyn

pätevyyttä Luxemburgin oikeuden kannalta sillä perusteella, että tämän järjestelyn avulla oli mahdollista pienentää LuxOpCo:n verorasitusta. Komissio on ainoastaan riitauttanut rojaltin määrän, joka LuxOpCo:n oli maksettava LuxSCS:lle.

278 Edellä 269 kohdassa esitettyä johtopäätöstä ei voida kyseenalaistaa myöskään komission istunnossa esittämällä väitteellä, jonka mukaan LuxSCS olisi perustettu pelkästään verotuksellisista syistä.

279 Pelkästään se, että konserniin kuuluva yksikkö on perustettu vain verotuksen optimoimiseksi ja että se saa rojaltia kyseisessä konsernissa kehitetystä aineettomasta omaisuudesta, ei sellaisenaan riitä perusteeksi katsoa, että rojaltin maksamisesta vastuussa oleva yksikkö olisi saanut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun veroedun, eikä se siis välttämättä osoita valtiontuen antamista rojaltin maksamisesta vastuussa olevalle yksikölle.

280 Tässä tapauksessa LuxSCS:n erilainen verokohtelu Luxemburgissa (LuxSCS oli ”verotuksellisesti avoin” Luxemburgissa) ja Yhdysvalloissa (LuxSCS oli ”verotuksellisesti ei-avoin” Yhdysvalloissa) johtuu ”sekamuotoisesta epäsymmetriasta”, toisin sanoen Luxemburgissa ja Yhdysvalloissa sovellettavien verolainsäädäntöjen eroista verovelvollisen yksilöinnin osalta.

281 Kuten komissio itse toteaa asiassa T-318/18 antamansa vastineen 13 kohtaan liitetyssä alaviitteessä 16, tämän epäsymmetrian seuraukset (voiton verottamatta jättäminen) eivät kuitenkaan ole riidanalaisen päätöksen kohteena. Tässä asiassa merkityksellinen kysymys ei siis koske sitä, onko LuxSCS olemassa puhtaasti verotusta varten, eikä myöskään sitä, onko sen tuottamia tuloja tosiasiallisesti verotettu Yhdysvalloissa sen osakkaiden käsissä, vaan sitä, onko LuxOpCo maksanut rojaltia, jonka määrä on arvioitu liian suureksi, ja onko tästä syystä LuxOpCo:n korvausta ja siten sen veron perustetta pienennetty keinotekoisesti.

282 Edellä 269 kohdassa esitettyä johtopäätöstä ei voida kyseenalaistaa myöskään komission istunnossa esittämällä väitteellä, oletettaessa se toteen näytetyksi, jonka mukaan LuxSCS olisi ollut fiktiivinen yhtiö.

283 Tältä osin on todettava, että LuxSCS oli todella oikeudellisesti olemassa, mitä komissio ei riitauta. LuxSCS oli perustettu Luxemburgissa ja oli merkitty Luxemburgin suurherttuakunnan kaupparekisteriin Luxemburgin oikeuden mukaan perustettuna yhtiönä.

284 Edellä esitetyn perusteella on todettava virheelliseksi riidanalaisen päätöksen 555 perustelukappaleesta ilmenevä johtopäätös, jonka mukaan LuxSCS:n korvauksen olisi pitänyt muodostua ”[buy-in-sopimukseen] ja kustannustenjakosopimukseen liittyvien läpikulkukustannusten (ts. [buy-in-kustannukset] ja kustannustenjakosopimuksen kustannukset) uudelleenveloituksesta”, sillä tällainen rojalti ei vastaa markkinaehtoista tulosta. Tämä virhe liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamisessa riittää myös perusteeksi katsoa, että komission ensisijaista toteamusta, joka koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua, ei voida hyväksyä. Asianosaisten esittämien perustelujen tarkastelua on kuitenkin jatkettava seuraavasti.

– LuxSCS:n korvauksen toinen osatekijä (säilyttämiskustannukset)

285 Siltä osin kuin kyse on LuxSCS:n korvauksen toisesta osatekijästä (ks. edellä 254 kohta), Luxemburgin suurherttuakunta katsoo, että riidanalaisen päätöksen 555 perustelukappaleesta ilmenevä arviointi eli näkemys, jonka mukaan ”LuxSCS:n tulisi saada voittomarginaalin sisältävä korvaus, joka perustuu kustannusperustaan, sisältäen pelkästään sen aineettomien hyödykkeiden laillisen omistusoikeuden ylläpitoa varten hankkimien ulkoisten palveluiden kustannukset”, on virheellinen. Tältä osin Luxemburgin suurherttuakunta väittää, että komissio on vahvistanut virheellisesti ”markkinaehtoiseksi” voittomarginaaliksi 5 prosenttia ulkoisista kustannuksista siirtohinnoittelufoorumin raportin perusteella. Tarkemmin ottaen Luxemburgin suurherttuakunnan mukaan 5 prosentin voittomarginaali, jota pidetään ”markkinaehtoisena” voittomarginaalina, on mielivaltainen, samoin kuin summittainen

analyysi, johon tämä marginaali perustuu. Siirtohinnoittelufoorumin raportti puolestaan perustuu jäsenvaltioiden verohallintojen havaitsemien käytäntöjen analyysiin eikä LIR:n 164 §:n 3 momenttia koskevan Luxemburgin käytännön analyysiin. Sen lisäksi, ettei sillä ole mitään arvoa Luxemburgin oikeudessa ja että se on annettu kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun jälkeen eikä siis ollut käytettävissä kyseistä ennakkoratkaisua annettaessa, siirtohinnoittelufoorumin raportissa viitataan konsernin sisäisten liiketoimien yhteydessä havaittuihin voittomarginaaleihin, eikä sitä näin ollen voida käyttää perustana määritettäessä markkinaehtoista voittomarginaalia eli marginaalia, joka vastaa olosuhteita vapailla markkinoilla.

286 Komissio kiistää nämä väitteet.

287 Se korostaa, että rojaltin, joka LuxOpCo:n on maksettava LuxSCS:lle, toinen osatekijä muodostaa siitä vain hyvin pienen osan, minkä vuoksi sillä ei ole todellista vaikutusta komission laskemaan LuxOpCo:n ”korvaukseen”. Komission mukaan tässä tapauksessa ei ollut tarpeen suorittaa todellista siirtohinnoitteluanalyysia ja määrittää, mikä LuxOpCo:n korvauksen tarkan määrän olisi pitänyt olla. Sen sijaan siirtohinnoittelufoorumin raporttia voitiin käyttää safe harbour -järjestelynä, ja sen avulla voitiin vahvistaa sellaisten vähäarvoisten konsernin sisäisten liiketoimien määrä, joiden osalta olisi liian kallista ja vaivalloista toteuttaa varsinainen siirtohinnoitteluanalyysi. Luxemburgin suurherttuakunta kuuluu yhteiseen siirtohinnoittelufoorumiin, ja siirtohinnoittelufoorumin raportti perustuu myös Luxemburgin käytäntöön. Vaikka siirtohinnoittelufoorumin raportissa todetut voittomarginaalit on havaittu konsernin sisäisten liiketoimien osalta, kyse on komission mukaan verohallintojen yleensä hyväksymistä voittomarginaaleista siltä osin kuin ne heijastavat yritysten kannattavuutta markkinaolosuhteissa. Komissio toteaa vielä, että vaikka siirtohinnoittelufoorumin raportti on vuodelta 2010, se perustuu tietoihin ajanjaksolta 1999–2007, ja lisää, että näitä tietoja voidaan käyttää, koska kyseessä olevaa verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua on sovellettu vasta vuodesta 2006.

288 Kuten edellä 254 kohdassa on todettu, komission laskema LuxSCS:n korvauksen toinen osatekijä vastaa kustannuksia, joita voitaisiin pitää säilyttämiskustannuksina, korotettuna 5 prosentilla. Komissio on vahvistanut tämän 5 prosentin tuoton siirtohinnoittelufoorumin raportin perusteella, koska kyse on siirtohinnoille useimmiten havaitusta tuottotasosta, joka koskee konsernin sisäisiä pienen lisäarvon palveluja.

289 Kuten Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, komission lähestymistapa on useassa suhteessa ongelmallinen.

290 Komissio myöntää itse riidanalaisen päätöksen 557 perustelukappaleessa, ettei ollut vertailukohtia, joiden perusteella olisi voitu arvioida LuxOpCo:n korvausta sen aineettoman omaisuuden omistusoikeuden säilyttämisestä vastaavista toiminnoista.

291 OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.26 kohdan mukaan liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovellettaessa ”verovelvollisen etuyhteystoimen perusteella saama nettomarginaali – – pitäisi teoriassa määrittää viittaamalla nettomarginaaliin, jonka sama verovelvollinen saa vapailla markkinoilla toteutettujen vertailukelpoisten liiketoimien nojalla”. Vertailukohdan puuttumisen olisi pitänyt johtaa siihen, että komissio ei sovella liiketoiminettomarginaalimenetelmää LuxSCS:ään.

292 Komission lähestymistapa, jonka mukaisesti se pyrkii käyttämään siirtohinnoittelufoorumin raporttia sen sijaan, että se suorittaisi oman vertailututkimuksensa ja oman analyysinsa vertailukelpoisista nettomarginaaleista markkinoilla, ei ole yhteensopimaton liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamissääntöjen kanssa, sellaisina kuin ne ilmenevät OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeista. Kuten muun muassa näiden ohjeiden 3.29 ja 3.30 kohdasta ilmenee, on yleisesti tunnettua, että on vaikeaa saada riittävän täsmällistä tietoa nettomarginaaleista vapailla markkinoilla sekä vapailla markkinoilla usein voittoindikaattoreina käytetyistä parametreistä. Tässä tarkoituksessa käytettyjen tietolähteiden muodolla ja luonteella sinänsä ei ole mitään merkitystä. Jos

tietyllä talouden alalla havaituista voittoindikaattoreista tai nettomarginaaleista on olemassa julkaisu, tätä julkaisua voidaan lähtökohtaisesti käyttää ilman, että kyseessä täytyisi välttämättä olla safe harbour -järjestely, johon komissio viittaa edellä 287 kohdassa mainituissa perusteluissaan.

293 Tällaisen raportin käyttäminen voidaan kuitenkin hyväksyä vain, jos siihen sisältyvät tiedot ovat merkityksellisiä ja luotettavia. Vähin, mitä tällaiselta raportilta voidaan edellyttää, on se, että siihen sisältyvät tiedot liittyvät etuyhteystoimen kanssa vertailukelpoisiin liiketoimiin ja testattavan osapuolen toimintojen kanssa vertailukelpoisiin toimintoihin siten, että vertailu on tosiasiallisesti luotettava.

294 Tässä tapauksessa on todettava, että komission siirtohinnoittelufoorumin raportin perusteella hyväksymä voittomarginaali vastaa tämän raportin laatijoiden mukaan tiettyjen ”konsernin sisäisten pienen lisäarvon palvelujen” osalta yleisesti havaittua voittomarginaalia. LuxSCS ei kuitenkaan ole tarjonnut tällaisia palveluja. Sen aineettoman omaisuuden omistusoikeuden säilyttämiseen liittyviä toimintoja ei nimittäin voida rinnastaa konsernin sisäiseen ”pienen lisäarvon” palveluun. Tästä seuraa, että vaikka lähtökohtaisesti siirtohinnoittelufoorumin raportin käyttöön ei liity metodologisia vaikeuksia, tähän raporttiin sisältyneillä tiedoilla ei kuitenkaan ollut mitään yhteyttä LuxSCS:n toimintoihin kyseessä olevan etuyhteystoimen eli lisenssisopimuksen yhteydessä.

295 Edellä 257–292 kohdassa esitettyjen perustelujen nojalla on hyväksyttävä Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin esittämät väitteet, joiden mukaan komissio on tehnyt virheitä LuxSCS:n toiminta-analyysissa, mikä on vaikuttanut sen johtopäätökseen, jonka mukaan LuxSCS on valittava testattavaksi osapuoleksi liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamista varten. Komissio on tehnyt virheen myös määrittäessään tässä tapauksessa etuyhteystoimeen sovellettavan asianmukaisen nettomarginaalin.

3) Johtopäätös ensisijaisesta toteamuksesta

296 Näiden eri perustelujen valossa on hyväksyttävä Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin väitteet, joilla ne kiistävät etua koskevan ensisijaisen toteamuksen. Komissio on katsonut virheellisesti, että LuxSCS olisi pitänyt valita testattavaksi osapuoleksi. ”LuxSCS:n korvausta” koskevaan laskelmaan, jonka komissio on suorittanut sillä perusteella, että LuxSCS:n pitäisi olla testattava osapuoli, sisältyy useita virheitä, sitä ei voida pitää riittävän luotettavana eikä sen perusteella voida saada markkinaehtoista tulosta. Koska komission hyväksymä laskentamenetelmä on hylättävä, komissio ei voi perustaa tähän menetelmään toteamusta, jonka mukaan LuxOpCo:n LuxSCS:lle maksaman rojaltin olisi pitänyt olla pienempi kuin kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun perusteella on tarkastelujakson aikana tosiasiallisesti peritty. Etua koskevaan ensisijaiseen toteamukseen sisältyvien seikkojen perusteella ei siis voida osoittaa, että LuxOpCo:n verorasitusta olisi keinotekoisesti pienennetty arvioimalle rojalti liian suureksi.

297 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisen osan ensimmäinen ja toinen väite ja kolmas osa sekä asian T-318/18 toinen ja neljäs kanneperuste, joilla pyritään väittämään, että komissio ei ole osoittanut ensisijaisessa toteamuksessaan edun antamista, on näin ollen hyväksyttävä, eikä asiassa ole tarpeen tutkia muita kanneperusteita ja perusteluja, joilla pyritään riitauttamaan ensisijainen toteamus.

3. Kanneperusteet ja perustelut, joilla pyritään riitauttamaan etua koskevat toissijaiset perustelut

298 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisen osan kolmannella väitteellä ja asian T-318/18 viidennellä kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat komission toissijaiset perustelut, jotka koskevat LuxOpCo:lle myönnettyä veroetua.

299 Näiden kanneperusteiden yksityiskohtaista tarkastelua varten on huomattava, että kuten edellä 65–68 kohdassa on todettu, komissio on etua koskevien toissijaisten perustelujensa yhteydessä esittänyt kolme toteamusta, joiden mukaan kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytty siirtohinnoittelumenetelmä perustuu kolmeen virheelliseen metodologiseen valintaan.

300 Ensimmäisellä toissijaisella toteamuksellaan (riidanalaisen päätöksen 565–569 perustelukappale) komissio yksilöi kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyn siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa tehdyn virheen. Tältä osin on huomattava, että asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa sovellettu menetelmä vastaa todellisuudessa liiketoiminettomarginaalimenetelmää. Toisin kuin vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportista itsestään ilmenee, tämän raportin laatijat eivät sen sijaan ole valinneet tai tosiasiallisesti soveltaneet voitonjakamismenetelmää. Amazon vahvistaa kirjallisiin kysymyksiin antamissaan vastauksissa, että kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytty siirtohinnoittelumenetelmä muodostuu ensinnäkin LuxOpCo:n korvauksen laskemisesta liiketoiminettomarginaalimenetelmän mukaisesti ja toiseksi kaiken jäännösvoiton kohdentamisesta LuxSCS:lle, jotta se saisi korvauksen aineettomasta omaisuudesta. Komissio mainitsee riidanalaisen päätöksen 540 perustelukappaleessa sen, että vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin laatijat ovat todellisuudessa käyttäneet liiketoiminettomarginaalimenetelmää eivätkä jäännösanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää.

301 Ensimmäisen toissijaisen toteamuksensa tueksi komissio toteaa, että vaikka oletettaisiin, että LuxSCS on tosiasiallisesti suorittanut ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, minkä se kiistää, Luxemburgin veroviranomaiset eivät voineet jättää huomiotta sitä, että LuxOpCo suoritti myös Amazon-konsernin immateriaalioikeuksiin ja Euroopan liiketoimintaan liittyviä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja eikä rutiininomaisia hallintotoimintoja. Komissio katsoo näin ollen, että kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyn siirtohinnoittelumenetelmän perusteella ei voitu saada luotettavaa tulosta ja että voitonjakamismenetelmä yhdessä kontribuutioanalyysin kanssa oli asianmukaisempi. Komissio katsoo, että jos tätä viimeksi mainittua menetelmää olisi käytetty, LuxOpCo:n korvaus ja siten verotettava tulo olisivat olleet suurempia.

302 Toisen toissijaisen toteamuksensa yhteydessä (riidanalaisen päätöksen 570–574 perustelukappale) komissio katsoo, että kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytty voittoindikaattorin valinta oli virheellinen. Se katsoo erityisesti, että vaikka vuoden 2003 siirtohinnoitteluraporttiin sisältyvä toiminta-analyysi oletettaisiin asianmukaiseksi, kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla, jossa on hyväksytty voittomarginaali toimintakustannuksista eikä kokonaiskustannuksista, on pienennetty epäasianmukaisesti LuxOpCo:n verotettavaa tuloa ja annettu siten sille taloudellinen etu.

303 Kolmannen toissijaisen toteamuksensa yhteydessä (riidanalaisen päätöksen 574–578 perustelukappale) komissio katsoo, että ylärajan sisällyttäminen siirtohinnoittelumenetelmään LuxOpCo:n verotettavan tulon määrittämiseksi, sellaisena kuin se on vahvistettu riidanalaisessa päätöksessä, oli joka tapauksessa epäasianmukaista eikä se ollut taloudellisesti perusteltua. Komissio katsoo, että koska se johti LuxOpCo:n verotettavan tulon pienenemiseen verovuosina 2006, 2007, 2011, 2012 ja 2013, tällaisen ylärajan käyttö tuotti taloudellista etua tälle yhtiölle.

304 On syytä huomata, että kukin riidanalaisen päätöksen 9.2.2.1–9.2.2.3 jaksossa esitetyistä toissijaisista toteamuksista on toisistaan riippumaton. Kullakin niistä voidaan siten osoittaa edun antaminen. Komissio on vahvistanut sekä kirjallisiin kysymyksiin antamissaan vastauksissa että istunnossa, että kukin toissijaisista toteamuksista tukee itsenäisesti ja toisistaan riippumattomasti etua koskevaa toteamusta.

a) Alustavat huomautukset kolmesta toissijaisesta toteamuksesta

305 Komissio täsmentää riidanalaisen päätöksen 564 perustelukappaleessa, että 9.2.2 jaksossa, joka koskee etua koskevia toissijaisia toteamuksia, ei ole tarkoitus määritellä ”tarkkaa” markkinaehtoista korvausta LuxOpCo:lle vaan osoittaa, että kyseessä olevasta verotusasiassa annetusta ennakkoratkaisusta syntyy taloudellista etua LuxOpCo:lle, koska siinä hyväksytään virheellisiä metodologisia valintoja, joiden seurauksena sen verotettava tulo pienenee.

306 Sen lisäksi, mitä edellä 123–126 kohdassa on todettu, on selvennettävä 24.9.2019 annetun tuomion Alankomaat ym. v. komissio (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) sisällön perusteella, millaista näyttöä komission on esitettävä tutkiessaan valtiontuen myöntämistä kyseessä olevan kaltaisen verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun yhteydessä.

307 Unionin yleinen tuomioistuin täsmentää 24.9.2019 annetun tuomion Alankomaat ym. v. komissio (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) 152 kohdassa, että kun komissio soveltaa markkinaehtoperiaatetta tutkiakseen, vastaako integroituneen yrityksen verotettava tulo verotoimenpidettä sovellettaessa (ensimmäinen vertailutekijä) luotettavaa arviota markkinaolosuhteissa syntyvästä verotettavasta tulosta (toinen vertailutekijä), se voi todeta SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun edun ainoastaan, jos näiden kahden vertailutekijän välinen ero on kyseisen arvion saamiseksi käytettyyn menetelmään liittyviä epätarkkuuksia suurempi.

308 Tästä seuraa, että osoittaakseen, että yrityksen korvauksen laskemiseen käytetty verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu tuottaa taloudellisen edun, komission on näytettävä, että tämä korvaus poikkeaa markkinaehtoisesta tuloksesta siinä määrin, ettei sitä voida pitää korvauksena, joka olisi saatu markkinoilla kilpailuolosuhteissa.

309 Unionin yleinen tuomioistuin täsmentää 24.9.2019 annetun tuomion Alankomaat ym. v. komissio (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) 201 ja 211 kohdassa, että pelkkä metodologisten määräysten noudattamatta jättäminen ei välttämättä johda verorasituksen pienenemiseen. Komission on lisäksi osoitettava, että sen verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa yksilöimien metodologisten virheiden vuoksi ei voida saada luotettavaa arviota markkinaehtoisesta tuloksesta ja että nämä virheet ovat pienentäneet verotettavaa tuloa. Unionin yleinen tuomioistuin katsoo siten, että pelkkä toteamus siirtohinnoittelumenetelmän valinnassa tai soveltamisessa tehdyistä virheistä ei lähtökohtaisesti riitä yksinään osoittamaan edun saamista ja siten osoittamaan SEUT 107 artiklassa tarkoitetun valtiontuen myöntämistä.

310 Tältä osin on huomattava, että vaikka komission tehtävänä on osoittaa konkreettisesti, että metodologinen virhe on johtanut verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun edunsaajan verorasituksen pienenemiseen, unionin yleinen tuomioistuin ei ole sulkenut pois mahdollisuutta, että joissakin tapauksissa metodologinen virhe voi olla sellainen, ettei sen vuoksi voida mitenkään saada arviota markkinaehtoisesta tuloksesta, ja että se johtaa välttämättä siihen, että korvaus, joka olisi pitänyt saada markkinaolosuhteissa, arvioidaan liian pieneksi.

311 Tällainen 24.9.2019 annetun tuomion Alankomaat ym. v. komissio (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) tulkinta perustuu ilmaisun ”lähtökohtaisesti” käyttöön tämän tuomion 201 ja 211 kohdassa sekä 212 kohdassa, jossa täsmennetään, että kyseisessä asiassa komissio ei ollut vedonnut mihinkään seikkaan, jonka perusteella voitaisiin katsoa – suorittamatta vertailua tulokseen, joka olisi saatu sen suosittamaa menetelmää soveltamalla –, että kyseessä olleessa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyn menetelmän valinta johti välttämättä liian alhaiseen tulokseen.

312 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että koska riidanalaisessa päätöksessä ei ole vertailtu tulosta, joka olisi saatu komission suosittamaa markkinahintavertailumenetelmää soveltamalla, ja tulosta, joka saatiin kyseessä olevaa verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua soveltamalla, riidanalaisen päätöksen

564 perustelukappaleessa esitetty komission lähestymistapa, jonka mukaisesti se tyytyy toteamaan siirtohinnoitteluanalyysiin sisältyvät virheet, ei lähtökohtaisesti riitä osoittamaan, että LuxOpCo:n verorasitus on tosiasiallisesti pienentynyt.

313 On kuitenkin tarkistettava, sisältävätkö etua koskevat komission toissijaiset perustelut riidanalaisen päätöksen 564 perustelukappaleeseen sisältyvästä toteamuksesta huolimatta konkreettisia seikkoja, joiden perusteella voidaan katsoa, että komission siirtohinnoitteluanalyysissa yksilöimät virheet ovat johtaneet LuxOpCo:n verorasituksen todelliseen pienemiseen.

b) Etua koskeva ensimmäinen toissijainen toteamus

314 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisen osan kolmannella väitteellä ja asian T-318/18 viidennellä kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat komission ensimmäisen toissijaisen toteamuksen, joka koskee LuxOpCo:lle myönnettyä veroetua (riidanalaisen päätöksen 9.2.2.1 jakso). Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon kiistävät väitteen, jonka mukaan komission suosittama siirtohinnoittelumenetelmä eli voitonjakamismenetelmä kontribuutioanalyysin kanssa olisi asianmukainen. Ne väittävät komission päätelleen virheellisesti, että LuxOpCo suoritti ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja. Luxemburgin suurherttuakunta huomauttaa, ettei komissio ole itse yrittänyt soveltaa voitonjakamismenetelmää.

315 Komissio kiistää nämä väitteet.

316 Komission mukaan riidanalaisessa päätöksessä on perustellusti tuotu esille epäasianmukaiset metodologiset valinnat kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyn siirtohinnoittelumenetelmän osalta. Komissio toteaa, että vaikka LuxSCS:n katsottaisiin suorittavan aineettomaan omaisuuteen liittyviä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, näin olisi myös LuxOpCo:n tapauksessa, minkä vuoksi voitonjakamismenetelmään perustuva siirtohinnoittelumenetelmä olisi ollut asianmukaisempi ja johtanut suurempaan korvaukseen LuxOpCo:lle kuin kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa vahvistettu korvaus.

317 Tässä tapauksessa on todettava, että komissio katsoo riidanalaisen päätöksen 565–568 perustelukappaleessa, että vaikka pitäisi hyväksyä väite, jonka mukaan LuxSCS suoritti aineettomaan omaisuuteen liittyviä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, se, että myös LuxOpCo suoritti tällaisia toimintoja, merkitsee sitä, että tässä tapauksessa olisi pitänyt suosia liiketoiminettomarginaalimenetelmän sijaan kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää.

318 Tältä osin on syytä selventää kahta eri seikkaa.

319 Ensinnäkin komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 565 perustelukappaleessa, että LuxOpCo:n toiminta oli paljon ”rutiininomaisia” hallintotoimintoja laajempaa, ja se suoritti tarkastelujakson aikana useita erilaisia ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, jotka liittyivät aineettomaan omaisuuteen ja Amazon-konsernin Euroopan liiketoimintaan.

320 Tässä yhteydessä on myös korostettava, että komissio ei ole todennut, että osa LuxOpCo:n toiminnoista, kuten sen omassa toiminta-analyysissa yksilöidyt toiminnot, olisi voitu luokitella rutiininomaisiksi tai että tällaisista toiminnoista olisi pitänyt niiden rutiininomaisuudesta huolimatta suorittaa lisäkorvaus.

321 Toiseksi komissio päättelee riidanalaisen päätöksen 568 perustelukappaleessa, että kontribuutioanalyysin soveltaminen tähän tapaukseen olisi johtanut LuxOpCo:lle maksettaviin korvauksiin kaikista sen suorittamista toiminnoista sekä kaikista sen varoista ja riskeistä, sellaisina kuin niitä on tarkasteltu riidanalaisen päätöksen 9.2.1.2 jaksossa, ja siten kyseessä olevassa

verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksyttyä suurempaan korvaukseen. Näin toimiessaan komissio on katsonut, että se, että kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa on hyväksytty liiketoiminettomarginaalimenetelmä, on johtanut LuxOpCo:n verotettavan tulon pienenemiseen verrattuna yhtiöihin, joiden verotettava tulo heijastaa markkinoilla neuvoteltuja hintoja. Kuten riidanalaisen päätöksen 566 perustelukappaleesta ilmenee, komission mukaan ei ollut asianmukaista hyväksyä siirtohinnoittelumenetelmää, jossa koko LuxOpCo:n toimintakustannukset [*luottamuksellinen*] ylittävä jäännösvoitto kohdennettiin LuxOpCo:lle.

322 Komission unionin yleisen tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin antamien vastausten 45 kohdasta ilmenee, että komission mukaan LuxOpCo:n korvaus oli ”välttämättä” suurempi sovellettaessa kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää, sillä tämän menetelmän perusteella voitiin suorittaa korvaus LuxOpCo:n ainutlaatuisista ja arvokkaista toiminnoista.

323 Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin väitteet, joilla ne pyrkivät riitauttamaan ensimmäisen toissijaisen toteamuksen, on tutkittava edellä 316–322 kohdassa esitettyjen perustelujen valossa.

324 Kuten edellä 314 kohdassa esitetystä ilmenee, Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon esittävät kolme väitettä, joilla ne pyrkivät riitauttamaan ensinnäkin näkemyksen, jonka mukaan LuxOpCo suoritti ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, toiseksi toteamuksen, jonka mukaan kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa on virheellisesti hyväksytty liiketoiminettomarginaalin käyttö ja jonka mukaan tässä tapauksessa pitäisi käyttää kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää, ja kolmanneksi johtopäätöksen, jonka mukaan kontribuutioanalyysiin perustuvan voitonjakamismenetelmän käyttö olisi ”välttämättä” johtanut suurempaan korvaukseen.

1) LuxOpCo:n suorittamat niin sanotut ainutlaatuiset ja arvokkaat toiminnot

325 On ennen kaikkea tuotava esille, että ensimmäisellä toissijaisella toteamuksella viitataan nimenomaisesti riidanalaisen päätöksen 9.2.1.2.1 jaksoon ja 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 ja 9.2.1.4 jaksoon, joissa komissio tekee oman toiminta-analyysinsa LuxOpCo:sta, ja että se perustuu suoraan näihin jaksoihin sisältyviin toteamuksiin.

326 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisen osan kolmas väite ja asian T-318/18 toiseen ja kolmanteen kanneperusteeseen viittaava viides kanneperuste, joilla riitautetaan komission suorittama LuxOpCo:n toiminta-analyysi, kohdistuvat riidanalaisen päätöksen 9.2.1.2.1 jaksossa ja 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 ja 9.2.1.2.4 jaksossa esitettyihin toteamuksiin sekä toteamukseen, jonka mukaan LuxOpCo suoritti ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja.

327 Kaikki Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin väitteet, joilla riitautetaan komission suorittaman LuxOpCo:n toiminta-analyysin perusteltavuus ja toteamus, jonka mukaan LuxOpCo suoritti ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, on syytä tutkia yhdessä.

328 Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin mukaan LuxOpCo:lla ei ollut aineettoman omaisuuden kehittämiseen, parantamiseen, hallintaan ja hyödyntämiseen liittyviä merkittäviä toimintoja Euroopassa, vaan se vastasi ainoastaan yrityksen toiminnasta. Pääosa aineettoman omaisuuden kehittämisestä, hallinnasta ja parantamisesta tapahtui Yhdysvalloissa.

329 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, että Amazon-konsernin liiketoimintaan Euroopassa liittyvät LuxOpCo:n toiminnot ovat rutiininomaisia eivätkä ainutlaatuisia ja arvokkaita panoksia, koska ne perustuvat pitkälti LuxSCS:n käyttöön antamaan aineettomaan omaisuuteen. Amazon-konsernin liiketoimintaan Euroopassa liittyvät LuxOpCo:n toiminnot rajoittuvat siten hallintotoimintoihin.

330 LuxOpCo:n varoista ja kantamista riskeistä Amazon väittää, että LuxOpCo:n liiketoimintaan liittyviä riskejä hallittiin ja niitä lievennettiin teknologian avulla.

331 Komissio kiistää nämä väitteet.

332 Se vetoaa ensinnäkin siihen, että LuxOpCo on lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden tuella suorittanut kaikki asian kannalta merkitykselliset ainutlaatuiset ja arvokkaat toiminnot, jotka koskevat aineettoman omaisuuden kolmea osatekijää eli teknologiaa, asiakastietoja ja markkinointia.

333 Tämän jälkeen se väittää, että ihmisten työpanosta ei ole korvattu teknologialla hinnoittelussa tai Amazon-konsernin suhteissa myyjiin ja asiakkaisiin tai varastonhallinnassa taikka varastoja koskevissa päätöksissä. Komissio väittää, että se, että LuxOpCo käytti aineetonta omaisuutta näiden toimintojen suorittamisessa, ei merkitse sitä, että näitä toimintoja ei voitaisi pitää ainutlaatuisina ja arvokkaina.

334 LuxOpCo:n käyttämien varojen ja kantamien riskien osalta komissio huomauttaa, että Luxemburgin suurherttuakunta ei ole kohdistanut suoraan kritiikkiä näitä kahta seikkaa koskeviin riidanalaisen päätöksen perustelukappaleisiin, ja kiistää Amazonin väitteen, jonka mukaan teknologian avulla on voitu hallita LuxOpCo:n riskejä ilman ihmisten panosta.

335 Aluksi on paikallaan korostaa, että selvitettäessä, suorittiko LuxOpCo tosiasiallisesti ”ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja”, kuten komissio väittää, vai ainoastaan ”rutiininomaisia toimintoja”, kuten Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, on otettava huomioon edellä 227 kohdassa tarkastellut käsitteet. Vaikka OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeissa ei nimenomaisesti mainita ainutlaatuisten ja arvokkaiden toimintojen käsitettä, tämä käsite on vastakohta rutiininomaisille toiminnoille, jotka ovat helposti arvioitavissa olevia toimintoja. Kuten edellä 228 kohdassa on tuotu esille, ”ainutlaatuisella toiminnolla” viitataan tilanteeseen, jossa tietylle toiminnolle ei ole vertailukohtaa. Arvokkaan toiminnon käsite liittyy muun muassa siihen, että kyseisen toiminnon perusteella voidaan saada merkittäviä tuloja.

336 On myös huomattava, että siltä osin kuin komissio on olennaisesti tukeutunut LuxOpCo:n toiminta-analyysissa sen työntekijöiden lausuntoihin, jotka on esitetty United States Tax Courtissa käydyssä oikeudenkäynnissä (jäljempänä Amazonin työntekijöiden todistajanlausunnot), asiassa T-816/17 esitetyssä kannekirjelmässä Luxemburgin suurherttuakunta väittää, että nämä todistajanlausunnot ovat vuodelta 2014 ja koskevat Amazon-konsernin toimintaa vuosina 2005–2014, minkä vuoksi Luxemburgin viranomaisilla ei voinut missään tapauksessa olla näitä tietoja kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun antamisajankohtana.

337 Aluksi on huomattava, että tämä Luxemburgin suurherttuakunnan esittämä väite on ristiriidassa sen unionin yleisen tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin antamissa vastauksissa esittämän näkemyksen kanssa. Siltä osin kuin kyse on mahdollisuudesta ottaa huomioon United States Tax Courtin lausunto ja vuoden 2017 siirtohinnoitteluraportti, se väittää, että sen ratkaisemiseksi, onko LuxOpCo saanut edun, oli tutkittava, mistä verosta sen olisi pitänyt vastata ilman kyseessä olevaa verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua, mikä edellyttää välttämättä kyseessä olevaa verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua myöhempien tietojen huomioon ottamista.

338 Unionin yleinen tuomioistuin toteaa kylläkin 24.9.2019 annetussa tuomiossa Alankomaat ym. v. komissio (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 247 ja 250 kohta), että riidanalaisen päätöksen kohteena olevalla ennakkohinnoittelusopimuksella annetun edun saamista pitäisi tutkia ottaen huomioon sen tekemishetken asiayhteys. Unionin yleinen tuomioistuin perustaa tämän toteamuksen kuitenkin siihen, että kyseisessä asiassa komission riitauttama toimenpide koski yksinomaan ennakkohinnoittelusopimusta.

339 Tässä tapauksessa on todettava, että riidanalaisen päätöksen kohteena olevana Luxemburgin viranomaisten toimenpiteenä on paitsi kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu, joka annettiin vuonna 2003 ja jonka voimassaoloa jatkettiin vuonna 2004 ja vuonna 2010, myös LuxOpCo:n vuosittaisen veroilmoituksen myöhempi hyväksyminen, joka perustuu kyseiseen ennakkoratkaisuun, minkä vuoksi LuxOpCo:n tosiasiallista tilannetta tarkastelujakson aikana koskevat tiedot olivat välttämättä veroviranomaisten käytettävissä, kun ne toteuttivat verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun kohteena olleet toimenpiteet.

340 Tästä seuraa, että tämän tapauksen olosuhteissa komissiota ei voi kritisoida siitä, että se on perustanut analyysinsa Amazonin työntekijöiden todistajanlausuntoihin. Nämä seikat on siis otettava huomioon arvioitaessa Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin väitteitä, jotka koskevat LuxOpCo:n toiminta-analyysia.

i) LuxOpCo:n aineettoman omaisuuden osalta suorittamat toiminnot (riidanalaisen päätöksen 9.2.1.2.1 jakso ja 449–472 perustelukappale)

341 Yleisellä tasolla asianosaiset ovat eri mieltä siitä, onko LuxOpCo suorittanut merkittäviä, ”ainutlaatuisia ja arvokkaita” toimintoja aineettoman omaisuuden osalta. Komission mukaan näin on, koska LuxOpCo oli vastuussa teknologian muuttamisesta Euroopan markkinoiden erityispiirteitä varten, asiakastietojen kehittämisestä ja markkinointiin liittyviä omaisuuseriä koskevasta toiminnasta.

342 Komissio katsoo riidanalaisen päätöksen 9.2.1.2.1 jaksossa, että lisenssisopimuksen nojalla LuxOpCo:n tehtävänä oli suorittaa aineettomaan omaisuuteen liittyviä ”ainutlaatuisia ja arvokkaita” toimintoja. Nämä toiminnot käsittivät komission mukaan yleensä immateriaalioikeuksien mutta myös aineettoman omaisuuden kunkin kolmen osatekijän eli teknologian, asiakastietojen ja rekisteröidyn tavaramerkin kehittämistä, parantamista ja hallintaa itsenäisillä eurooppalaisilla teknologisilla ja kaupallisilla innovaatioilla, asiakastietojen luomisella ja hallinnoinnilla sekä rekisteröidyn tavaramerkin kehittämisellä ja voimassa pitämisellä. Komission mukaan LuxOpCo ei ole pelkästään hyödyntänyt teknologiaa eurooppalaisten verkkosivustojen hallinnoimiseksi, vaan se on aktiivisesti osallistunut sen kehittämiseen, parantamiseen ja hallintaan tarkastelujakson aikana (riidanalaisen päätöksen 449, 450 ja 465 perustelukappale).

343 Komissio toteaa, että LuxOpCo:lla oli yksinomainen ja peruuttamaton lisenssi aineettomaan omaisuuteen ja oikeus kehittää tätä aineetonta omaisuutta edelleen sekä parantaa, ylläpitää ja suojata sitä, vaikka LuxSCS säilytti omistusoikeuden LuxOpCo:n luomiin jälkiperäisteoksiin (riidanalaisen päätöksen 450 perustelukappale).

344 Komissio toteaa myös, että yleisesti LuxOpCo osallistui aineettoman omaisuuden kehittämiseen, ylläpitoon ja hallintaan EU IP Steering Committeen (EU-alueen teollis- ja tekijänoikeuksien johtoryhmä) kautta (riidanalaisen päätöksen 452–455 perustelukappale). Komission mukaan EU IP Steering Committee oli paikka, jossa LuxOpCo:n ja ASE:n liiketoiminta- ja teknologiajohtajat tapasivat keskustellakseen ja antaakseen Amazon-konsernin lakimiesten esityksestä suosituksia toimenpiteistä, jotka liittyivät aineettomaan omaisuuteen Euroopassa. Varsinaiset päätökset aineettoman omaisuuden kehittämisestä, parantamisesta, hallinnasta ja hyödyntämisestä tekivät sitten johtoryhmän jäsenet LuxOpCo:n ja ASE:n päätösvaltaisina johtajina, joiden vastuualueeseen kuului Amazon-konsernin vähittäiskauppa- ja palveluliiketoiminta Euroopassa (riidanalaisen päätöksen 452–455 perustelukappale).

345 Komission mukaan LuxOpCo osallistui teknologian kehittämiseen (riidanalaisen päätöksen 466–472 perustelukappale). Se toteaa, että LuxSCS:n LuxOpCo:n käyttöön antama teknologia on ”Amazon USA:n olemassa olevaa teknologiaa”, sellaisena kuin se perustuu ”jatkuvaan teknologian kehitystyöhön Yhdysvalloissa” (riidanalaisen päätöksen 456 ja 461 perustelukappale). Komission mukaan monia Amazonin Yhdysvalloissa käytettyjen ohjelmien toimintoja olisi kuitenkin pitänyt mukauttaa, jotta ne

olisi voitu ottaa käyttöön Euroopassa. Komissio esittää erityisesti, että Amazon-konsernin Euroopan liiketoiminnan onnistumiseksi LuxOpCo kehitti, paransi ja hallinnoi tätä yhdysvaltalaista tekniikkaa tarkastelujakson aikana tytäryhtiöidensä avustuksella (riidanalaisen päätöksen 456–460 perustelukappale). Lisäksi LuxOpCo ja sen lähipiiriin kuuluvat eurooppalaiset yhtiöt kehittivät erityisesti merkittävää teknologiaa Euroopan vähittäismyynti- ja palveluliiketoiminnan käyttöön. Euroopan huolintaverkosto (European Fulfilment Network, jäljempänä EFN) on yksi esimerkki tällaisesta teknologiasta, jonka avulla voitiin yhdistää Amazon-konsernin eri jäsenvaltioissa sijaitsevat varastot ja yhdistää Euroopan huolintakeskukset, minkä seurauksena kaikkien unionin maiden asiakkaat voivat ostaa tuotteita miltä tahansa Amazon-konsernin maakohtaiselta verkkosivustolta Euroopassa (riidanalaisen päätöksen 462 ja 463 perustelukappale).

346 Asiakastietojen osalta komissio toteaa, että vaikka LuxSCS:llä oli eurooppalaisten verkkosivustojen asiakastietojen laillinen omistusoikeus, LuxOpCo suoritti asiakastietojen kehittämiseen, parantamiseen ja hallintaan liittyvät aktiiviset ja ratkaisevan tärkeät toiminnot tarkastelujakson aikana (riidanalaisen päätöksen 466–468 perustelukappale). Komissio tuo tältä osin esille, että LuxOpCo kerrytti näitä tietoja aktiivisesti LuxSCS:lle suorittamanaan palveluna ja vastasi niiden ylläpidosta ja sovellettavan tietosuojalainsäädännön noudattamisesta.

347 ”Tavaramerkin” (469–470 perustelukappale) eli Amazonin tavaramerkkien osalta, siltä osin kuin ne on rekisteröity unionissa, komissio huomauttaa, että vaikka Amazonin tavaramerkki on tunnettu ja vaikka maailmanlaajuinen tavaramerkin vahva tunnistettavuus on merkittävä voimavara asiakkaiden kiinnostuksen luomisessa, tämän tavaramerkin arvo on merkitykseltään toissijainen Amazon-konsernin Euroopan liiketoiminnan kolmen pilarin eli valikoiman, hinnan ja kätevyyden (jäljempänä kolme pilaria) toteuttamisessa. Koska Amazon-konsernin tavaramerkki ja maine perustuvat vahvasti erittäin hyvään ja johdonmukaiseen LuxOpCo:n ja sen lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden asiakaspalveluun, komission mukaan on katsottava, että todellisuudessa Amazonin tavaramerkin arvonluonti Euroopassa tapahtuu LuxOpCo:n ja sen lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden tasolla eikä LuxSCS:n tasolla (riidanalaisen päätöksen 469 ja 470 perustelukappale). Lisäksi LuxOpCo ja eurooppalaiset yhtiöt vastaavat markkinoinnista paikallistuntemuksensa perusteella (riidanalaisen päätöksen 472 perustelukappale).

348 Koska Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon kiistävät kaikki komission analyysin viisi kohtaa, kutakin näitä kysymyksiä koskevista väitteistä on tarkasteltava erikseen.

349 Ennen tätä tarkastelua on aluksi huomattava, että Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät kiistä sitä, että LuxOpCo on suorittanut tiettyjä toimintoja, jotka liittyvät aineettoman omaisuuden ja muun muassa teknologian kehittämiseen, vaan ne kiistävät ainoastaan sen, että LuxOpCo olisi osallistunut merkittävästi aineettoman omaisuuden kehittämiseen ja että se olisi suorittanut tähän omaisuuteen liittyviä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja.

350 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon myöntävät kirjelmissään, että LuxOpCo on suorittanut kehittämistoimintoja, joita ne kuvaavat ”minimaalisiksi”, ja että sillä on ollut aineettoman omaisuuden arvonluonnissa tietty, joskin ”toissijainen”, asema.

351 Tästä seuraa siis, että jopa Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin mukaan LuxOpCo on todella suorittanut aineettoman omaisuuden kehittämiseen liittyviä toimintoja, vaikka ne olisivat vain toissijaisia.

– LuxOpCo:lle annetun lisenssin luonne (riidanalaisen päätöksen 450 perustelukappale)

352 Kuten edellä 343 kohdassa on jo tuotu esille, aineettoman omaisuuden kehittämiseen liittyvien LuxOpCo:n toimintojen merkityksen osoittamiseksi komissio painottaa riidanalaisen päätöksen 450 perustelukappaleessa sitä, että LuxOpCo:lla oli ”oikeus kehittää aineettomia hyödykkeitä edelleen

sekä parantaa [ja] ylläpitää – – aineettomia hyödykkeitä niiden koko elinkaaren ajan”. Tässä yhteydessä komissio toteaa asiassa T-816/17 antamansa vastineen 100 kohdassa, että LuxOpCo:lla oli ”yksinoikeus jatkaa” Amazonin ”aineettoman omaisuuden kehittämistä, parantamista ja ylläpitoa”.

353 Sanaa ”yksinoikeus” käytetään lisenssisopimuksen 2.1 kohdassa kuvaamaan LuxOpCo:lle myönnettyä lisenssiä, joka kattaa joka tapauksessa vain Euroopan alueen. Tämän 2.1 kohdan a alakohdassa todetaan seuraavaa:

”Immateriaalioikeuksia koskevan yksinoikeuslisenssin myöntäminen

[LuxSCS] myöntää peruuttamattomasti [LuxOpCo:lle] kaikkeen [LuxSCS:n] aineettomaan omaisuuteen kohdistuvien tai sen kattavien nykyisten tai tulevien [LuxSCS:n] immateriaalioikeuksien nojalla seuraavan yksinoikeuden ja lisenssin [LuxSCS:n] aineettomaan omaisuuteen [lisenssisopimuksen] voimassaoloajaksi – –”

354 Kun otetaan huomioon LuxSCS:n ja yhdysvaltalaisten yksiköiden väliset voimassa olevat sopimusjärjestelyt, on kuitenkin todettava, että tosiasiallisesti LuxOpCo ei ollut ainoa yksikkö, jolla oli oikeus parantaa ja kehittää tätä aineetonta omaisuutta.

355 LuxOpCo:n oikeudet kehittää aineetonta omaisuutta lisenssisopimuksen nojalla olivat välttämättä ei-yksinomaisia, koska muut kustannustenjakosopimuksen osapuolet eli ATI ja A 9 olivat säilyttäneet oikeuden kehittää, parantaa ja hyödyntää teknologiaa. Komissio ei myöskään ole kiistänyt sitä, että muut kustannustenjakosopimuksen osapuolet eli ATI ja A 9 olivat säilyttäneet oikeuden kehittää ja parantaa teknologiaa.

356 Tältä osin on syytä muistaa, että LuxOpCo:n lisenssisopimuksen nojalla saamia oikeuksia ei ollut rajattu aineettomaan omaisuuteen, joka oli olemassa tämän sopimuksen tekemisajankohtana, vaan ne kattoivat myös kaiken tulevan aineettoman omaisuuden, joka luodaan yhdysvaltalaisten yksiköiden ATI:n ja A 9:n johtamien jatkuvien kehittämis-, ylläpito- ja parannustöiden seurauksena. Tämä osoittaa hyvin, että LuxOpCo ei ollut ainoa yksikkö, jolla oli oikeus kehittää ja parantaa lisenssisopimuksen kattamaa aineetonta omaisuutta.

357 Komissio myöntää, että LuxSCS:lle 1.1.2005 buy-in-sopimuksen nojalla siirretyt varat on asteittain korvattu aineettomalla omaisuudella, jota on kehitetty ja parannettu myöhemmin kustannustenjakosopimuksen nojalla tarkastelujakson aikana. Komissio myöntää niin ikään, että yhdysvaltalaiset yksiköt, erityisesti ATI ja A 9, olivat kehittäneet LuxSCS:n omistaman ja LuxOpCo:lle lisensoidun teknologian.

358 Edellä esitetystä seuraa siten, että komissio on katsonut virheellisesti, että LuxOpCo:lla oli yksinoikeus jatkaa aineettoman omaisuuden kehittämistä. Tämä toteamus ei kuitenkaan riitä osoittamaan pätemättömiksi komission perusteluja, joiden mukaan LuxOpCo suoritti merkittäviä toimintoja, jopa ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, jotka liittyvät aineettoman omaisuuden kehittämiseen. Se, että LuxOpCo:lla ei ollut yksinoikeutta aineettoman omaisuuden käyttämiseen, ei sen enempää tue kuin kyseenalaistakaan komission toteamusta, jonka mukaan LuxOpCo suoritti aineettoman omaisuuden kehittämiseen liittyviä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja.

– EU IP Steering Committee (riidanalaisen päätöksen 452–455 perustelukappale)

359 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon kiistävät sen, että EU IP Steering Committeella olisi ollut komission sille esittämä asema (edellä 344 kohta). Niiden mukaan tämä johtoryhmä ei ole tehnyt päätöksiä aineettoman omaisuuden kehittämisestä tai parantamisesta. Sen lisäksi, että enemmistö kyseisen johtoryhmän jäsenistä kuului yhdysvaltalaiseen henkilöstöön, tosiasiassa Amazon-konsernin työntekijät Yhdysvalloissa ja erityisesti immateriaalioikeuksista vastaava varapääjohtaja myös tekivät EU IP Steering Committeen päätökset.

360 Komissio kiistää nämä väitteet.

361 Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 452 ja 453 perustelukappaleessa, että EU IP Steering Committee perustettiin tarjoamaan teknistä ja liiketoiminnallista ohjausta immateriaalioikeuksien kehittämiseen ja käyttöönottoon Euroopassa. Komission mukaan EU Policies and Procedures Manualista (unionin toimintatapa- ja menettelyopas) ilmenee, että tämä johtoryhmä kokoontui muun muassa arvioidakseen Amazonin immateriaalioikeuksien valikoimaa sekä yrityksen liiketoimintastrategiaa siltä osin kuin se liittyy immateriaalioikeuksien kehittämiseen ja käyttöönottoon. Tähän johtoryhmään kuuluivat muun muassa unionin palvelutoiminnan varapääjohtaja, unionin lakiasiainjohtaja (LuxOpCo:n palveluksessa), Amazon-konsernin immateriaalioikeusasioiden neuvonantaja ja Euroopan liiketoiminnasta vastaava varapääjohtaja.

362 Tämän jälkeen komissio toteaa, että se, että kyse on vain neuvoa-antavasta elimestä, kuten Amazon selitti hallinnollisessa menettelyssä, ei merkitse sitä, että sen suosituksilla ei olisi vaikutusta aineettoman omaisuuden kehittämiseen, ylläpitoon ja hallintaan. Komissio huomauttaa, että tosiasiallisesti EU IP Steering Committee kokoontui ensinnäkin laatimaan suosituksia hakemuksista aineettoman omaisuuden (ja siten LuxSCS:n ja LuxOpCo:n väliseen lisenssisopimukseen perustuvien LuxOpCo:n yksinoikeuksien) suojaamiseksi, toiseksi seuraamaan aineetonta omaisuutta koskevien oikeudenkäyntien tilaa Euroopassa ja kolmanneksi tarjoamaan työntekijöille Euroopassa koulutusta teknologian ja muun aineettoman omaisuuden käytöstä (riidanalaisen päätöksen 454 perustelukappale).

363 Komissio päättelee Yhdysvalloissa työskentelevän, immateriaalioikeuksista vastaavan varapääjohtajan todistajanlausunnon perusteella, että EU IP Steering Committee oli paikka, jossa LuxOpCo:n johtajat tapasivat keskustellakseen Amazon-konsernin lakimiesten esityksestä toimenpiteistä, jotka liittyivät aineettomaan omaisuuteen, ja että varsinaiset päätökset aineettoman omaisuuden kehittämisestä, parantamisesta, hallinnasta ja hyödyntämisestä tekivät sitten johtoryhmän jäsenet LuxOpCo:n ja ASE:n päätösvaltaisina johtajina, joiden vastuualueeseen kuului Amazon-konsernin vähittäiskauppa- ja palveluliiketoiminta Euroopassa (riidanalaisen päätöksen 455 perustelukappale).

364 Riidanalaisen päätöksen 452–455 perustelukappaleen tarkastelun perusteella on todettava, että komissio ei ole kyennyt riidanalaisessa päätöksessä osoittamaan, että EU IP Steering Committee teki merkittäviä päätöksiä aineettoman omaisuuden kehittämisestä tai parantamisesta.

365 Komissio myöntää riidanalaisen päätöksen 452 ja 453 perustelukappaleessa, että EU IP Steering Committeen tarkoitus oli rajattu, koska se tarjosi ainoastaan ”teknistä ja liiketoiminnallista ohjausta” ja ”apua” strategisessa päätöksenteossa LuxSCS:n omistamien immateriaalioikeuksien kehittämisen osalta tai useiden lisenssisopimusten tekemisessä kolmansien osapuolten kanssa.

366 Amazon-konsernin unionin toimintatapa- ja menettelyoppaasta ilmenee, että EU IP Steering Committeella ei ollut päätösvaltaa sinänsä, vaan se oli ainoastaan elin, jonka tarkoituksena oli auttaa immateriaalioikeuksien kehittämisessä ja käyttöönotossa Euroopassa. Komissio myöntää tämän implisiittisesti riidanalaisen päätöksen 454 perustelukappaleessa, kun se viittaa ”vaikutukseen”, joka tämän johtoryhmän ”suosituksilla” oli aineettoman omaisuuden kehittämiseen, ylläpitoon ja hallintaan.

367 Riidanalaisen päätöksen 454 perustelukappaleesta (ks. edellä 362 kohta) sekä Yhdysvalloissa työskentelevän, immateriaalioikeuksista vastaavan varapääjohtajan todistajanlausunnosta, johon kyseisen päätöksen 455 perustelukappaleessa viitataan, ilmenee, että käytännössä EU IP Steering Committee rajoittui tutkimaan kysymyksiä, jotka koskevat aineettomaan omaisuuteen kohdistuvien oikeuksien suojaamista ja säilyttämistä, ja että siinä ei käsitelty sellaisenaan kysymystä aineettoman omaisuuden kehittämisestä tai parantamisesta.

368 Siltä osin kuin EU IP Steering Committee on voinut olla aineettoman omaisuuden parantamista ja kehittämistä koskeva keskustelufoorumi, on todettava, että tämä johtoryhmä ei tehnyt päätöksiä aineettoman omaisuuden kehittämisestä, vaan lähtökohtaisesti Amazon-konsernin työntekijät Yhdysvalloissa ja erityisesti immateriaalioikeuksista vastaava varapääjohtaja tekivät nämä päätökset. Komissio ei ole riitauttanut tätä Luxemburgin suurherttuakunnan esittämää väitettä.

369 Kyseisen johtoryhmän kokoonpanon osalta on todettava, että toisin kuin komissio väittää kirjelmissään, EU IP Steering Committeehin osallistuivat ja jopa sen kokouksia johtivat yhdysvaltalaisissa yksiköissä johtotehtävissä toimivat työntekijät ja muun muassa Amazon US:n immateriaalioikeuksista vastaava varapääjohtaja.

370 Edellä esitetystä seuraa, että EU IP Steering Committeeta koskevat komission toteamukset eivät tue sen riidanalaisen päätöksen 455 perustelukappaleessa esittämää johtopäätöstä, jonka mukaan päätökset aineettoman omaisuuden kehittämisestä ja parantamisesta tekivät johtoryhmän jäsenet LuxOpCo:n ja ASE:n päätösvaltaisina johtajina, joiden vastuualueeseen kuului Amazon-konsernin vähittäiskauppa- ja palveluliiketoiminta Euroopassa.

371 Komissio on korkeintaan kyennyt osoittamaan, että LuxOpCo suoritti aineettoman omaisuuden hallintaan ja suojaamiseen liittyviä toimintoja ja että LuxOpCo:n työntekijät päättivät asianmukaisista toimenpiteistä, kuten patenttihakemuksen jättämisestä niiden suositusten perusteella, joista oli keskusteltu EU IP Steering Committeessa.

372 Edellä esitetystä seuraa, että komission väitteet, jotka koskevat EU IP Steering Committeeta, eivät riitä osoittamaan, että LuxOpCo on suorittanut aineettoman omaisuuden kehittämistoimintoja, joita voitaisiin pitää ”ainutlaatuisina ja arvokkaina”-

– *Teknologian kehittämistä koskevat LuxOpCo:n toiminnot*

373 Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 449 perustelukappaleessa, että LuxOpCo:n toiminnot käsittivät teknologian kehittämistä, parantamista ja hallintaa.

374 Tämän väitteensä tueksi se toteaa riidanalaisen päätöksen 456 perustelukappaleessa, että Yhdysvalloissa kehitettyä teknologiaa ei voitu hyödyntää suoraan Euroopassa ja että eurooppalaisiin erityistarpeisiin vastaaminen edellytti muunnoksia. Komission mukaan Amazon-konsernin liiketoiminnan kehittäminen Euroopassa edellytti erityistä teknologiaa (eri ohjelmistoja ja paikallisia muunnoksia).

375 Tämän jälkeen komissio korostaa, että LuxOpCo:lla oli teknologiset resurssit tuotekehitykseen. Noin 60 henkilöä oli palkattu teknologiaan liittyviin tehtäviin, lokalisointi- ja käännöstiimi suoritti eurooppalaisten verkkosivujen muokkausta ja muuntamista paikallisiin toiveisiin ja kymmenisen henkilöä työskenteli teknisinä ohjelmapäällikköinä (Technical Program Manager), joiden tehtävänä oli muuttaa vähittäiskaupasta vastaavien paikallisten tiimien yksilöimät teknologian tarpeet tekniseen muotoon. Komission mukaan tämän prosessin kautta teknologiaa kehitettiin jatkuvasti ja muunnettiin paikallisille markkinoille sopivaksi.

376 Pitää paikkansa, että komissio myöntää riidanalaisen päätöksen 461 perustelukappaleessa, että LuxOpCo:n tekniset resurssit olivat rajalliset. Se korostaa kuitenkin, että todellisuudessa uuden teknologian ainutlaatuinen arvo on tulosta paikallisesta tietotaidosta, uusien liiketoimintatarpeiden tunnistamisesta ja niiden siirtämisestä ohjelmistoprojektiksi, ei koodauksesta sellaisenaan.

377 Komissio toteaa vielä, että LuxOpCo osallistui myös myyntiluetteloiden, käännösteknologian ja paikallisten muunnosten kehittämiseen. Näitä tehtäviä suorittivat lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden aiemmat tiimit tai uudet työntekijät. Lisäksi komissio tuo esille, että lähipiiriin kuuluvat eurooppalaiset yhtiöt olivat myös keskeisessä asemassa kehitettäessä Euroopan kansallisille markkinoille ominaista uutta teknologiaa.

378 Komissio lisää, että erityisesti LuxOpCo ja lähipiiriin kuuluvat eurooppalaiset yhtiöt osallistuivat EFN:n kehittämiseen. Tällä teknologialla voitiin vastata Euroopan liiketoiminnan erityisiin tarpeisiin siten, että eurooppalaiset asiakkaat saattoivat ostaa tuotteita miltä tahansa Amazon-konsernin eurooppalaiselta verkkosivustolta.

379 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, että LuxOpCo ei suorittanut mitään merkittävää kehittämiseen, parantamiseen tai ylläpitoon liittyvää toimintoa, joka koskisi teknologiaan liittyvää aineetonta omaisuutta. Ne kiistävät muun muassa komission väitteet, joiden mukaan LuxOpCo:lla oli keskeinen asema EFN:n kehittämisessä, ja väittävät, että vaikka tämä teknologia on Euroopalle ominaista, se on kehitetty Yhdysvalloissa ja että LuxOpCo ei osallistunut sen suunnitteluun tai luomiseen.

380 Komissio kiistää nämä väitteet ja pysyy riidanalaisen päätöksen 456–465 perustelukappaleessa esittämässään kannassa, sellaisena kuin se on selostettu edellä 373–378 kohdassa.

381 Aluksi on todettava, että toisin kuin Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon esittävät, komissio ei ole riidanalaisessa päätöksessä väittänyt, että LuxOpCo oli teknologian pääasiallinen kehittäjä joko maailmanlaajuisesti tai vain Euroopan tasolla, vaan kuten riidanalaisen päätöksen 449 ja 465 perustelukappaleessa selostetaan, komission mukaan LuxOpCo osallistui aktiivisesti teknologian kehittämiseen, parantamiseen ja hallintaan tarkastelujakson aikana. Komissio ei myöskään kiistä sitä, että teknologiaa kehitettiin jatkuvasti Yhdysvalloissa.

382 On totta, että kuten Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, teknologiatyökalut olivat pääasiassa yhdysvaltalaisten yksiköiden kehittämiä ja ne oli annettu Euroopan liiketoiminnan käyttöön lopullisessa muodossaan. Eri eurooppalaisilla verkkosivustoilla käytetty ohjelmisto oli myös yhteistä.

383 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että olennainen osa aineettoman omaisuuden kehittämistä ja kehitettävien hankkeiden, mukaan lukien Euroopalle ominainen teknologia, priorisointia koskevista päätöksistä tehtiin Yhdysvalloissa.

384 On myös selvää, että suurin osa teknologian kehittämiseen osallistuvista teknisistä asiantuntijoista ja insinööreistä toimi Yhdysvalloissa. Vähintään [*luottamuksellinen*] Amazon-konsernin työntekijää osallistui aineettoman omaisuuden kehittämiseen, ja heistä yli [*luottamuksellinen*] työntekijää oli palkattu Yhdysvalloissa teknologiaan liittyviin tehtäviin tarkastelujakson aikana. Komissio ei kiistä näitä tietoja. Lisäksi asiakirja-aineistosta ja muun muassa Amazon-konsernin työntekijöiden eri todistajanlausunnoista ilmenee, että keskusyksiköt ja yhdysvaltalaiset tekniset asiantuntijat olivat vastuussa erityisten työkalujen kehittämisestä Euroopan markkinoille.

385 Siltä osin kuin kyse on LuxOpCo:n panoksesta teknologian kehittämiseen, on tuotava esille seuraavat seikat.

386 Komissio toteaa ensinnäkin aivan oikein, että toisinaan muunnokset olivat tarpeen teknologian käyttöön ottamiseksi Euroopassa.

387 Vaikka – kuten Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät – Yhdysvalloissa on sama liiketoimintamalli ja sama taustalla oleva teknologia kuin Euroopassa, asianosaisten toimittamista Amazon-konsernin työntekijöiden eri todistajanlausunnoista ja muun muassa Yhdysvalloissa työskentelevän, kansainvälisestä vähittäismyyntiliiketoiminnasta vastaavan varapääjohtajan todistajanlausunnosta ilmenee, että koska Euroopan markkinoilla on Yhdysvaltojen markkinoihin verrattuna erityispiirteitä, Yhdysvalloissa kehitettyä teknologiaa ei aina voida käyttää sellaisenaan eurooppalaisilla verkkosivustoilla. EFN:n eli Amazon-konsernin Euroopan liiketoimintaa varten erityisesti kehitetyn teknologian lisäksi tarvittiin muunnoksia tai ”lokalisointia”. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että nämä muunnokset käsittivät muun muassa käännöstoimintaa [*luottamuksellinen*].

388 Amazon-konsernin työntekijöiden todistajanlausunnoista ilmenee myös, että vaikka suuri osa teknologian muunnoksista Euroopan markkinoita varten toteutettiin Yhdysvalloissa, muun muassa silloin kun kyse oli ohjelmistoja koskevasta työstä, LuxOpCo osallistui jossain määrin näihin muunnoksiin.

389 Kuten Amazon vahvistaa asiassa T-318/18 esittämässään kannekirjelmässä, tarkastelujakson lopussa korkeintaan kuutisenkymmentä henkilöä hoiti teknologiaan liittyviä tehtäviä Luxemburgissa.

390 Asiakirja-aineistosta ja muun muassa Yhdysvalloissa työskentelevän, kansainvälisestä vähittäismyyntiliiketoiminnasta vastaavan varapääjohtajan ja kolmannen osapuolen ohjelmista (ja muun muassa MarketPlacesta) Euroopassa aiemmin vastanneen henkilön todistajanlausunnoista ilmenee, että viimeistään vuoden 2006 uudelleenjärjestelyä seuranneesta vuodesta lähtien LuxOpCo alkoi käyttää omia teknisiä asiantuntijoitaan. Tarkemmin ottaen LuxOpCo otti tarkastelujakson aikana palvelukseensa ohjelmistojen kehittäjiä (software developers), jotka osallistuivat erityisten ohjelmien kehittämiseen Euroopan liiketoimintaa varten ja työskentelivät paikallisten muunnosten parissa.

391 Lisäksi kolmannen osapuolen ohjelmista (ja muun muassa MarketPlacesta) aiemmin vastanneen henkilön todistajanlausunnosta ilmenee, että [*luottamuksellinen*].

392 Tässä yhteydessä on todettava lokalisointi- ja käännöstiimistä, jonka komissio yksilöi riidanalaisen päätöksen 459 perustelukappaleessa, että asiakirja-aineiston mukaan tämän tiimin tehtävänä oli eurooppalaisten verkkosivustojen muokkaus ja muun muassa kääntäminen ja että se osallistui ohjelmistojen kehittämiseen. Amazon-konsernin työntekijöiden todistajanlausunnoista ilmenee [*luottamuksellinen*]. Vaikka tällä toiminnalla ja tällä viimeksi mainitulla teknologialla oli merkittävä asema LuxOpCo:n liiketoiminnassa, niillä oli kuitenkin vain vähäinen asema verrattuna Yhdysvalloissa kehitettyyn muuhun teknologiaan.

393 Myyntiluetteloiden kehittämistoiminnasta, johon komissio viittaa riidanalaisen päätöksen 456 perustelukappaleessa, on todettava, että kuten Amazon ja Luxemburgin suurherttuakunta väittävät, tämä toiminta ei käsittänyt myyntiluettelon taustalla olevien ohjelmistojen suunnittelua, joka tapahtui Yhdysvalloissa. Myyntiluetteloon liittyvä toiminta Luxemburgissa [*luottamuksellinen*]. Myyntiluettelon kehittämistä koskeva paikallinen toiminta [*luottamuksellinen*].

394 Yhdysvalloissa työskentelevän, kansainvälisestä vähittäismyyntiliiketoiminnasta vastaavan varapääjohtajan todistajanlausunnosta ilmenee, että [*luottamuksellinen*]. Vaikka LuxOpCo saattoi toteuttaa myyntiluetteloon liittyvää ohjelmistoa koskevia toimia, nämä toimet olivat hyvin rajallisia verrattuna Amazon-konsernin keskusyksiköiden toteuttamaan kehitystyöhön.

395 Edellä esitetystä ilmenee, että LuxOpCo on osallistunut teknologian kehittämiseen toteuttamalla tiettyjä muunnoksia, jotka liittyvät pääasiallisesti kääntämiseen, ja vain vähäisemmässä määrin tiettyjen ohjelmistojen ja toimintojen kehittämiseen. Lisäksi olennainen osa teknologian muunnoksista Euroopan liiketoimintaa varten oli pitkälti riippuvaista Amazon-konsernin keskusyksiköistä. Näin ollen LuxOpCo:n panoksella teknologian kehittämiseen on voinut olla vain vähäinen merkitys tämän teknologian arvon luomisessa. Tästä seuraa, että vaikka komissio toteaa perustellusti riidanalaisen päätöksen 461 perustelukappaleessa, että Euroopassa tarvittavat muunnokset valmisteltiin lähellä paikallisia markkinoita, se on väärässä antaessaan LuxOpCo:n kyseisiin muunnoksiin antamalle panokselle tällaisen merkityksen ja päätellessään siitä, että tämä panos oli ainutlaatuinen ja arvokas.

396 Kuten komissio tuo esille riidanalaisen päätöksen 460–461 perustelukappaleessa, Luxemburgin tiimien paikallisesti suorittamien muunnosten lisäksi LuxOpCo osallistui myös teknologian kehittämiseen olemalla mukana uusien liiketoimintatarpeiden tunnistamista ja niiden siirtämistä ohjelmistoprojekteiksi koskevassa prosessissa.

397 Tältä osin LuxOpCo:lla oli teknisiä ohjelmapäälliköitä (technical program managers), joiden tehtävänä oli muuttaa kaupalliset tarpeet tekniseen muotoon, jotta ohjelmistokehittäjä (software developer) voisi koodata ne (ks. riidanalaisen päätöksen 460 perustelukappale). Luxemburgin suurherttuakunta ei kiistä sitä, että työkalujen toiminnalliset ja tekniset eritelmät ja Euroopassa tarvittavat muunnokset valmisteltiin lähellä paikallisia markkinoita.

398 Kuten komissio korostaa ennen kaikkea riidanalaisen päätöksen 461 perustelukappaleessa, kaupallisten tarpeiden tunnistamisella ja eritelmien laatimisella oli merkittävä asema teknologian kehittämisessä. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että Amazon-konsernin teknologian arvo perustuu siihen, miten tätä teknologiaa voidaan käyttää Amazon-konsernin kolmen pilarin eli alhaisten hintojen, valikoiman ja kätevyyden edistämiseen (ks. edellä 347 kohta) ja siten asiakkaiden tarpeisiin vastaamiseen. Amazonin teknologian arvo perustuu myös jossain määrin muunnoksiin, joilla vastataan paikallisiin tarpeisiin, ja paikallisten tiimien kykyyn laatia eritelmiä siten, että teknologiaa voidaan muuntaa vastaamaan kuluttajien tarpeita.

399 On kuitenkin huomattava, että kuten Amazon väittää, Luxemburgiin oli palkattu vain noin 12 ohjelmapäällikköä, kun taas Yhdysvalloissa oli [*luottamuksellinen*], ja [*luottamuksellinen*] näistä Luxemburgissa palkatuista henkilöistä oli palkattu vasta tarkastelujakson lopussa ([*luottamuksellinen*]).

400 Vaikka LuxOpCo on tunnistanut liiketoimintatarpeet ja yksilöinyt näitä tarpeita koskevat eritelmät, teknologian suunnittelu ja tuotanto taas kehitettiin Yhdysvalloissa. Toisin kuin komissio näyttää esittävän asiassa T-318/18 antamassaan vastineessa, tässä yhteydessä yhdysvaltalaisten yksiköiden toiminta ei rajoittunut pelkkään koodaamiseen vaan se oli todellista kehittämistoimintaa.

401 Kuten Amazon väittää, yhdysvaltalaiset yksiköt, ei LuxOpCo, tekivät ylivoimaisesti suurimman osan teknologian kehittämistä koskevista strategisista päätöksistä muun muassa Euroopan osalta.

402 Tästä seuraa, että teknologian kehittäminen ja parantaminen asiakaskokemuksen parantamiseksi perustui pääasiallisesti Yhdysvalloissa kehitettyyn malliin, joka on sama Euroopassa ja Yhdysvalloissa, ja vain vähäisemmässä määrin teknisiin eritelmiin, joita paikalliset tiimit saattoivat valmistella.

403 Edellä esitetystä seuraa, että vaikka komissio on aivan oikein katsonut, että LuxOpCo osallistui aineettoman omaisuuden kehittämiseen teknisiä eritelmiä laatimalla, lisenssisopimuksen kohteena olevan teknologian tasolla tämä panos oli rajallinen. Koska lähipiiriin kuuluvat yhtiöt suorittivat näitä toimintoja jo ennen vuotta 2006, on todettava, kuten Luxemburgin suurherttuakunta väittää asiassa T-816/17 esittämänsä kannekirjelmän 109 kohdassa, ettei niitä voida pitää ainutlaatuisina, vaan kyse on rutiininomaisista toiminnoista.

404 Komissio katsoo, että LuxOpCo kehitti osaltaan EFN:ää, joka on ainoa varsinaisesti Amazon-konsernin Euroopan liiketoiminnalle ominainen teknologia.

405 Kuten komissio selittää riidanalaisen päätöksen 463 perustelukappaleessa, EFN:ssä yhdistyvät teknologinen kehitys, kuten uusien teknisten toimintojen käyttöönotto, ja logistinen optimointi.

406 On riidatonta, että EFN:llä oli merkittävä asema Euroopan vähittäiskauppa- ja palveluliiketoiminnassa. Kuten komissio tuo esille riidanalaisen päätöksen 462 perustelukappaleessa ja kuten Amazon itse vahvistaa oikeudenkäynnin jälkeen United States Tax Courtille toimittamassaan kirjelmässä, EFN:n perustamisella oli tarkoitus ratkaista usean verkkosivuston ja maakohtaisten huolintakeskusten ongelma. Tämän teknologian avulla yhdistettiin kaikki Euroopan huolintakeskukset ja yhdistettiin varastot, minkä seurauksena asiakkaat kaikkialla unionissa voivat ostaa tuotteita miltä tahansa Amazonin verkkosivustolta Euroopassa.

407 Amazonin työntekijöiden todistajanlausunnoista sekä Amazonin oikeudenkäynnin jälkeen United States Tax Courtille toimittamasta kirjelmästä ilmenee, että EFN oli ratkaisevan tärkeä, jotta toiminta voitiin aloittaa kahdessa uudessa Euroopan maassa eli Espanjassa ja Italiassa.

408 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että komissio saattoi tosiasiallisesti perustellusti katsoa, että LuxOpCo oli mukana EFN:n kehittämisessä (ks. edellä 404 kohta).

409 United States Tax Courtissa käydyn menettelyn yhteydessä oikeudenkäynnin jälkeen toimittamassaan kirjelmässä Amazon itse [*luottamuksellinen*]. Tämän kirjelmän mukaan ”AEHT” (Amazon Europe Holding Technology, LuxSCS:n virallista nimeä vastaava ilmaisu) [*luottamuksellinen*]. Tältä osin on korostettava, että edellä 14 kohdassa mainitun Yhdysvalloissa käydyn oikeudenkäynnin yhteydessä ei ole tehty eroa konsernin eri luxemburgilaisten yksiköiden välillä ja että kyseisessä oikeudenkäynnissä ilmaisua ”AEHT” on käytetty erotuksetta LuxOpCo:sta ja LuxSCS:stä. EFN:n kehittämiseen osallistumisen osalta on selvää, että Amazon viittasi LuxOpCo:hon eikä LuxSCS:ään.

410 Myös Amazon-konsernin työntekijöiden ja muun muassa Yhdysvalloissa työskentelevän, kansainvälisestä vähittäismyyntiliiketoiminnasta vastaavan varapääjohtajan todistajanlausunnot tukevat tätä toteamusta, jonka mukaan LuxOpCo:n palkkaama Euroopan vähittäismyyntiliiketoiminnan päällikkö osallistui aikanaan aktiivisesti EFN:n kehittämiseen ja suunnitteluun.

411 On kuitenkin täsmennettävä, että olisi virheellistä katsoa, että LuxOpCo olisi vastannut koko EFN:n kehittämisprosessista.

412 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että Yhdysvaltojen pääkonttorilla oli ratkaiseva asema EFN:n hankkeen käynnistämisessä.

413 Kuten Luxemburgin suurherttuakunta väittää ja kuten Amazon-konsernin työntekijöiden todistajanlausunnoista ja United States Tax Courtin lausunnosta ilmenee, EFN:n kehittäminen toteutettiin yhdysvaltalaisten yksiköiden tuella. Erityisesti EFN:n taustalla olevien ohjelmistojen kehittämiseen liittyvän työn tekivät keskustiimien tekniset asiantuntijat muun muassa LuxOpCo:n tiimien laatimien eritelmien perusteella. Komissio ei myöskään kiistä siitä, että toiminnalliselta kannalta varaston määritelmät ja vaatimukset, joihin tämä työkalu perustui, laadittiin niin ikään Yhdysvalloissa.

414 Vaikka komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 462 perustelukappaleessa, että ”EFN kehitettiin Euroopassa”, ilman muita täsmennyksiä, komissio ei ole kuitenkaan täysin sivuuttanut yhdysvaltalaisten yksiköiden panosta. Se siteeraa muun muassa riidanalaisen päätöksen alaviitteessä 481 yhtä todistajanlausuntoa, jonka mukaan teknologia kehitettiin Euroopassa keskitettyjen teknologiatiimien avulla.

415 Edellä esitetystä seuraa siis, että vaikka EFN perustui suurelta osin Yhdysvalloissa kehitettyyn teknologiaan, myös LuxOpCo osallistui aktiivisesti tämän teknologian kehittämiseen. Kun otetaan huomioon tämän teknologian merkitys Amazon-konsernin Euroopan liiketoiminnan laajentumisen kannalta, komissio ei ole tehnyt virhettä arvioidessaan tämän panoksen ainutlaatuiseksi ja arvokkaaksi. Vaikka LuxSCS oli viime kädessä tämän teknologian omistaja, sen kehittäminen oli kuitenkin myös LuxOpCo:n toiminnan tulosta.

416 Edellä 386–415 kohdassa esitetyistä toteamuksista seuraa, että EFN:n lisäksi, jonka kehittämiseen LuxOpCo osallistui aktiivisesti, merkittävimmät teknologian muunnokset suoritettiin Yhdysvalloissa vuorovaikutuksessa eurooppalaisten tiimien kanssa, jotka muotoilivat vaatimuksensa, ja että lisäksi paikalliset tiimit saattoivat toteuttaa suoraan tietyt vähäisemmät muunnokset.

417 Kaikesta edellä esitetystä ilmenee, että vaikka komissio on perustellusti katsonut, että EFN:n kehittämiseen osallistumisensa vuoksi LuxOpCo suoritti teknologiaan liittyviä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, muilta osin se on liioitellut teknologian kehittämiseen liittyvien LuxOpCo:n toimintojen merkitystä. EFN:n kehittämisen lisäksi LuxOpCo:n toiminnot rajoittuivat pääasiallisesti muunnoksiin ja teknisten eritelmien laatimiseen. Näin ollen riidanalaisen päätöksen 465 perustelukappaleessa esitettyä johtopäätöstä ja erityisesti väitettä, jonka mukaan LuxOpCo teki merkittävää teknistä parannustyötä, ei voida hyväksyä kokonaisuudessaan.

418 Siltä osin kuin tämä toteamus perustuu Amazonin työntekijöiden todistajanlausuntoihin, ei ole tarpeen tutkia yksityiskohtaisesti Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin väitteitä, joiden mukaan komissio on käyttänyt virheellisesti todistajanlausuntoja muun muassa todetakseen, että teknologia (erityisesti EFN) kehitettiin Euroopassa, vaikka se kehitettiin Yhdysvalloissa. Vaikka komission analyysia ei voida hyväksyä kokonaisuudessaan, komission virheet eivät ole sellaisia, että ne kyseenalaistaisivat toteamuksen, jonka mukaan LuxOpCo tosiasiallisesti osallistui aineettoman omaisuuden ja muun muassa EFN:n kehittämiseen.

– Asiakastiedot (riidanalaisen päätöksen 466–468 perustelukappale)

419 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät pidä perusteltuna komission toteamusta, jonka mukaan LuxOpCo suoritti asiakastietojen kehittämiseen, parantamiseen ja hallintaan liittyviä aktiivisia ja ratkaisevan tärkeitä toimintoja. Ne vetoavat erityisesti siihen, että asiakastiedot kerättiin automaattisesti Yhdysvalloissa kehitetyn teknologian avulla, eivätkä LuxOpCo:n työntekijät osallistuneet siihen.

420 Komissio kiistää nämä väitteet.

421 Aluksi on huomattava, että asianosaiset ovat eri mieltä siitä, osallistuiko LuxOpCo aktiivisesti asiakastiedot, esimerkiksi myyntitiedot, käsittävän tietokannan kehittämiseen. Kyse on siis sen selvittämisestä, onko asiakastietojen kerääminen ja niiden suojaaminen tarkastelujakson aikana ollut LuxOpCo:n tehtävänä.

422 On syytä huomata, että kuten komissio havainnollistaa riidanalaisen päätöksen taulukossa 19, tarkastelujakson aikana yksittäisten asiakkaiden määrä vuotta kohti kasvoi merkittävästi, 17 miljoonasta asiakkaasta vuonna 2006 yli 60 miljoonaan asiakkaaseen vuonna 2014.

423 Komission tavoin on todettava, että asiakastiedot ovat keskeistä omaisuutta Amazon-konsernin kaltaiselle verkkokauppatoimijalle, erityisesti markkinoinnin osalta. Tietyt työkalut, muun muassa suositusten ja vastaavan teknologian käyttö, ovat riippuvaisia asiakastiedoista. Asiakastiedot ovat siten ainutlaatuista ja arvokasta aineetonta omaisuutta.

424 Lisäksi on selvää, että LuxOpCo on asiakastiedot kerännyt yksikkö ja myös vastuussa näihin tietoihin sovellettavan lainsäädännön noudattamisesta. Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät riitauta riidanalaisen päätöksen 468 perustelukappaleesta ilmenevää näkemystä, jonka mukaan LuxOpCo kerrytti eurooppalaisten verkkosivustojen asiakastietoja LuxSCS:lle suorittamanaan palveluna.

425 On syytä tuoda esille Amazonin tavoin, että asiakastietojen kerääminen oli automatisoitua ja että LuxOpCo saattoi kerätä asiakastiedot Yhdysvalloissa kehitetyn ja LuxSCS:n sille toimittaman teknologian avulla.

426 Kuten komissio korostaa asiassa T-318/18 antamansa vastineen 107 kohdassa, LuxOpCo osallistui kuitenkin aktiivisesti asiakastietojen kerryttämiseen toteuttamalla Amazon-konsernin strategian kolmea pilaria (ks. edellä 347 kohta), minkä seurauksena voitiin luoda asiakkaiden kiinnostusta sen verkkosivustoihin ja kerätä enemmän asiakastietoja. Asiakastietojen kerääminen riippuu välttämättä siitä, miten kiinnostavina asiakkaat pitävät Amazon-konsernin verkkosivustoja. Verkkosivustojen

kävijämäärien ja siten kerättyjen asiakastietojen määrän kasvu liittyy itsessään siihen, että LuxOpCo toteuttaa edellä mainittuja kolmea pilaria, joita ovat hinta, valikoima ja kätevyys. Vaikka on riidatonta, että Yhdysvalloissa kehitetyllä teknologialla oli merkittävä asema näiden kolmen pilarin toteuttamisessa, LuxOpCo:lla oli kuitenkin aktiivinen ja ratkaisevan tärkeä asema uusien asiakastietojen kerryttämisessä, ja se osallistui siten tämän ainutlaatuisen ja arvokkaan aineettoman omaisuuden kehittämiseen.

427 On myös tuotava esille, että komissio katsoo aivan oikein riidanalaisen päätöksen 468 perustelukappaleessa, että LuxOpCo:n oli huolehdittava asiakastietojen ylläpidosta ja sovellettavan tietosuojalainsäädännön noudattamisesta. Vaikka asiakastietojen suojaaminen on tärkeä tehtävä liiketoimintamallissa, joka käsittää vähittäiskauppaa ja muun muassa palvelujen tarjoamista loppukuluttajille, ja näin on komission riidanalaisen päätöksen 466 perustelukappaleessa esittämistä syistä, kyse on kuitenkin tavanomaisesta toiminnasta minkä tahansa tämän kaltaisten tietokantojen kanssa työskentelevän lisenssinsaajan kannalta.

428 Edellä esitetyn perusteella on syytä hyväksyä komission riidanalaisen päätöksen 466–468 perustelukappaleessa esittämät toteamukset, ainakin toteamus, jonka mukaan LuxOpCo suoritti tarkastelujakson aikana asiakastietojen lisäämiseen liittyviä aktiivisia ja ratkaisevan tärkeitä toimintoja. Tältä osin on todettava, että kerryttämällä asiakastietoja, joiden määrä kasvoi kolminkertaiseksi vuoden 2006 ja vuoden 2014 välillä, kuten edellä 422 kohdasta ilmenee, LuxOpCo lisäsi tämän aineettoman omaisuuden, joka on ainutlaatuista ja arvokasta aineetonta omaisuutta, arvoa. LuxOpCo suoritti siten ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja.

– *Amazonin tavaramerkki (riidanalaisen päätöksen 469–472 perustelukappale)*

429 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon kyseenalaistavat komission näkemyksen, jonka mukaan Amazonin tavaramerkin arvonluonti tapahtuu LuxOpCo:n ja lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden tasolla.

430 Komissio kiistää nämä väitteet.

431 On ensinnäkin korostettava, että kuten komissio myöntää implisiittisesti riidanalaisen päätöksen 469 ja 471 perustelukappaleessa, Amazonin tavaramerkki on tunnettu ja maailmanlaajuisesti vahvasti tunnistettavissa, mikä on merkittävä voimavara asiakkaiden kiinnostuksen luomisessa. On todettava, että sillä oli tämä maine ennen LuxOpCo:n perustamista. On kuitenkin hyväksyttävä komission riidanalaisen päätöksen 469 ja 470 perustelukappaleessa esittämä toteamus, jonka mukaan tavaramerkki ei ole keskipisteenä Amazon-konsernin liiketoimintamallissa, sillä kyseisen konsernin liiketoimintastrategia keskittyy kolmeen pilariin (hinta, kätevyys, myyntiluettelo). Euroopassa rekisteröidyn tavaramerkin arvo riippuu myös valmiudesta tarjota hyvä valikoima, hinta ja kätevyys. Amazon korostaa myös itse, että Amazon-konsernin markkinointiin liittyvän aineettoman omaisuuden arvo Euroopassa riippuu asiakastyytyväisyydestä.

432 On myös todettava, että kuten Luxemburgin suuherttuakunta ja Amazon väittävät, teknologialla on merkittävä, joskaan ei ratkaiseva asema Amazonin tavaramerkin kehittämisessä. Teknologia on nimittäin keskeistä kolmen pilarin toteuttamisessa. Asiakastyytyväisyys on siten suurelta osin riippuvaista teknologiasta. Teknologialla on tärkeä asema myös markkinoinnissa, ja sillä voidaan maksimoida mahdollisuus, että nimi ”Amazon” esiintyy potentiaalisten asiakkaiden hauissa. On selvää, että tämä teknologia on kehitetty Yhdysvalloissa.

433 Pelkkä teknologia ei kuitenkaan riitä kolmen pilarin toteuttamiseen. Myös LuxOpCo on toteuttanut näitä pilareita tekemällä Amazon-konsernin Euroopan liiketoiminnan harjoittamiseksi tarvittavat strategiset päätökset.

434 Tältä osin on syytä huomata, että Amazonin United States Tax Courtissa käydyn oikeudenkäynnin jälkeen toimittamasta kirjelmästä ilmenee, että (ks. edellä 14 kohta) se vetosi lähinnä siihen, että [*luottamuksellinen*].

435 Amazon väitti erityisesti United States Tax Courtille oikeudenkäynnin jälkeen toimittamassaan kirjelmässä, että [*luottamuksellinen*], ja markkinointiin liittyvää aineetonta omaisuutta koskevassa osassa, että [*luottamuksellinen*].

436 United States Tax Court katsoi lausunnossaan, että ”AEHT” vastasi vain markkinointiin liittyvän aineettoman omaisuuden säilyttämisestä ja kehittämisestä ja että se maksoi kustannustenjaon kautta tämän aineettoman omaisuuden arvon säilyttämiseksi tarpeellisista teknologisista parannuksista. On totta, että oikeudenkäynnin jälkeen toimitetussa kirjelmässä ja United States Tax Courtin lausunnossa Amazon ja kyseinen tuomioistuin viittaavat ”AEHT:hen”. Koska edellä 14 kohdassa mainitun Yhdysvalloissa käydyn oikeudenkäynnin yhteydessä ei kuitenkaan ole tehty eroa konsernin eri luxemburgilaisten yksiköiden välillä ja koska ilmaisua ”AEHT” on käytetty erotuksetta LuxOpCo:sta ja LuxSCS:stä, tässä nimenomaisessa asiayhteydessä on katsottava, että ”AEHT” viittaa LuxOpCo:hon eikä LuxSCS:ään. Asiakirja-aineistosta nimittäin ilmenee, ettei LuxSCS ole suorittanut tällaisia toimintoja.

437 On myös huomattava, että Luxemburgin suurherttuakunta tai Amazon eivät kiistä komission riidanalaisen päätöksen 472 perustelukappaleessa esittämää näkemystä, jonka mukaan Euroopassa LuxOpCo ja lähipiiriin kuuluvat yhtiöt vastasivat Amazon-konsernin verkkomarkkinoinnista paikalliseen tietotaitoonsa tukeutuen.

438 Vaikka näissä olosuhteissa pitää paikkansa, että Amazonin tavaramerkki oli tunnettu Euroopassa ennen LuxOpCo:n perustamista ja että se hyötyi Amazon-konsernin kansainvälisestä tunnettuudesta, on katsottava, että komissio on perustellusti todennut, että tarkastelujakson aikana tavaramerkin arvon säilyttäminen ja kehittäminen tapahtui ainakin osittain LuxOpCo:n ja eurooppalaisten yksiköiden tasolla.

439 Tältä osin on myös huomattava, että kuten komissio tuo esille, Amazon oli Euroopan markkinoille saapuessaan tunnettu kirjojen ja median myyjänä ja että paikallisten tiimien oli ponnisteltava huomattavasti lisätäkseen tavaramerkin tunnettuutta muiden tuoteryhmien osalta.

440 Tämän vuoksi on hyväksyttävä riidanalaisen päätöksen 469–472 perustelukappaleeseen sisältyvät komission arvioinnit. Edellä 433–438 kohdassa esitettyjen toteamusten valossa on tältä osin todettava, että LuxOpCo osallistui tavaramerkin ja markkinointiin liittyvien omaisuuserien arvon kehittämiseen ja suoritti siten arvokkaita toimintoja. Sitä vastoin ei ole mitään perusteita katsoa, että nämä toiminnot olisivat ainutlaatuisia. Edellä esitetyn perusteella on katsottava komission päätelleen perustellusti, että LuxOpCo osallistui aineettoman omaisuuden kehittämiseen sen kunkin kolmen osatekijän osalta. Teknologian kehittämisen osalta LuxOpCo:n panos muodostui lähinnä muunnoksista ja teknisten eritelmien valmistelemisesta. Sen sijaan LuxOpCo:n osallistuminen EFN:n kehittämiseen voidaan rinnastaa ainutlaatuiseen ja arvokkaaseen toimintoon. Lisäksi LuxOpCo:lla oli merkittävä asema asiakastietojen kerryttämisessä, muun muassa kolmen pilarin toteuttamisessa, ja se osallistui siten aktiivisesti tämän ainutlaatuisen ja arvokkaan omaisuuden kehittämiseen. Markkinointiin liittyvien omaisuuserien osalta LuxOpCo:lla oli merkittävä asema Amazonin tavaramerkin tunnettuuden lisäämisessä Euroopassa, ja se suoritti siten arvokkaita toimintoja. Asiakirja-aineistosta ei kuitenkaan ilmene, että näitä viimeksi mainittuja toimintoja voitaisiin pitää ainutlaatuisina.

441 On siis katsottava, että komissio on aivan oikein todennut riidanalaisen päätöksen 414 ja 415 perustelukappaleessa, että Luxemburgin verohallinnon olisi pitänyt ottaa huomioon, että LuxOpCo suoritti aineettomaan omaisuuteen liittyviä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja. Kaikki aineettomaan omaisuuteen liittyvät LuxOpCo:n toiminnot eivät kuitenkaan olleet ainutlaatuisia ja arvokkaita.

442 Tältä osin on syytä panna merkille, että nämä toiminnot olisi pitänyt ottaa huomioon, jos ei kyseessä olevaa verotusasiassa annettua ennakkoratkaisua annettaessa, niin ainakin sen vuosittaisen soveltamisen ajankohtana. Mikä tahansa tilanteen muuttuminen, mikä käsittää lisätoimintojen suorittamisen, olisi pitänyt ottaa huomioon.

ii) LuxOpCo:n suorittamat toiminnot Amazon-konsernin vähittäismyynti- ja palveluliiketoiminnassa Euroopassa (riidanalaisen päätöksen 9.2.1.2.2 jakso ja 473–499 perustelukappale)

443 Tarkastellessaan LuxOpCo:n suorittamia toimintoja Amazon-konsernin vähittäismyynti- ja palveluliiketoiminnassa Euroopassa komissio korostaa riidanalaisessa päätöksessä, että sekä vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin mukaan että tosiasiallisesti LuxOpCo toimi Euroopan pääkonttorina ja vastasi kyseisestä toiminnasta. Näin ollen LuxOpCo oli vastuussa Amazon-konsernin Euroopan liiketoimintojen strategisista päätöksistä ja teki nämä päätökset (riidanalaisen päätöksen 473–478 perustelukappale).

444 Komissio toteaa erityisesti, että LuxOpCo suoritti kaikki Amazon-konsernin verkossa tapahtuvan vähittäismyynti- ja palveluliiketoiminnan strategiset tehtävät tarkastelujaksolla ja että se teki myös kaikki kauppatavaroihin ja hinnoitteluun vaikuttavat strategiset päätökset, piti kirjaa myynneistä ja toimi asiakkaiden vastapuolena. LuxOpCo vastasi siten olennaisista kustannuksista ja otti myyntiin ja varastoihin liittyvät riskit (riidanalaisen päätöksen 475 perustelukappale).

445 Komissio katsoo näin ollen, että LuxOpCo teki itsenäisesti kaikki merkittävät päätökset, jotka koskivat kutakin Amazon-konsernin Euroopan strategian kolmesta pilarista (riidanalaisen päätöksen 478 perustelukappale).

446 Asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että LuxOpCo harjoitti vähittäismyynti- ja palveluliiketoimintaa verkossa. On myös riidatonta, että LuxOpCo toimi Amazon-konsernin Euroopan liiketoiminnan pääkonttorina.

447 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon kiistävät kuitenkin sen, että LuxOpCo suoritti merkittäviä operatiivisia toimintoja. Niiden mukaan LuxOpCo:n toiminta perustui pitkälti Yhdysvalloissa kehitettyyn teknologiaan ja vastasi Euroopan liiketoiminnan hallintotoimintoja tai rutiininomaisia liiketoiminnan tukitoimintoja, jotka tuottivat vähän lisäarvoa.

448 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon vetoavat erityisesti siihen, että Amazon-konsernin liiketoiminnassa ihmisten työpanos korvattiin teknologialla ja että hinnat vahvistettiin automaattisesti. Ne lisäävät, että ihmisten oli mahdotonta vahvistaa aktiivisesti Amazon-konsernin verkkosivustoilla saatavilla olevien miljoonien tuotteiden hintoja, että yhteydet myyjiin ja asiakkaisiin oli lähes täysin automatisoitu, että huolintakeskuksissa varastojen lokalisointi ja ostojen keräämisohjeet olivat teknologian määrittämiä toimintoja, ja keskusten työntekijöiden oli vain noudatettava teknologian antamia ohjeita, ja että inventaariopäätökset (ostopäätökset, varastointipaikka jne.) oli automatisoitu, joten työntekijöiden oli vain noudatettava teknologian perusteella annettuja ohjeita.

449 On siis tutkittava, onko komissio katsonut perustellusti, että LuxOpCo suoritti merkittäviä operatiivisia toimintoja ja teki strategisia päätöksiä, jotka liittyvät Amazon-konsernin strategian kuhunkin kolmeen pilariin, minkä vuoksi sitä ei voida rinnastaa pelkkiä hallintotoimintoja suorittavaan yritykseen.

– *Valikoima (riidanalaisen päätöksen 479–489 perustelukappale)*

450 Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 479 perustelukappaleessa, että valikoiman laajentaminen ja mahdollisimman laajan valikoiman ylläpitäminen olivat ratkaisevan tärkeitä Amazon-konsernin menestystä Euroopassa selittäviä tekijöitä. Se lisää, että päätökset myytävistä tuoteryhmistä tehtiin paikallisia markkinoita koskevan tiedon perusteella. Se edellytti näin ollen ihmisten panosta, sillä teknologia ei yksin ollut riittävää.

451 Komissio tuo erityisesti esille, että LuxOpCo saattoi tukeutua suureen määrään lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden palkkaamia työntekijöitä, jotka työskentelivät valikoiman luomiseksi Euroopassa ja saatavilla olevien uusien tuoteryhmien laajentamiseksi paikallisia markkinoita, tuotteita ja asiakkaita koskevan tiedon perusteella (mikä vastaa heidän paikallistuntemustaan) (riidanalaisen päätöksen 470–482 perustelukappale). LuxOpCo:lla oli myös merkittävä asema paikallisten toimijoiden hankkimisessa, yhteistyökumppanuuksien muodostamisessa tavarantoimittajien kanssa ja kolmannen osapuolten ohjelmien perustamisessa MarketPlacen kehittämiseksi (riidanalaisen päätöksen 483–489 perustelukappale).

452 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät kyseenalaista riidanalaisen päätöksen 483 perustelukappaleesta ilmenevää yleisluonteista toteamusta, jonka mukaan Amazon luo valikoimaa markkinoilla aktiivisten vähittäismyyjien hankkimisen, tavarantoimittajien kanssa muodostettujen kumppanuuksien ja kolmannen osapuolen ohjelmien, kuten Marketplacen, kautta.

453 Kolmannen osapuolen ohjelmista (ja muun muassa MarketPlacesta) aiemmin vastanneen henkilön todistajanlausunnosta ilmenee, että paikallisten rekrytoijien työ oli ratkaisevan tärkeää uusien tuotteiden saamiseksi verkkosivustoille.

454 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät kiistä myöskään sitä, että juuri LuxOpCo huolehti lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden tuella Amazon-konsernin ”yleisestä” toiminnasta, hankki tietyt eurooppalaiset vähittäismyyntiyritykset ja muodosti kumppanuuksia eurooppalaisten tavarantoimittajien kanssa määrittelemällä periaatteet ja parhaat käytännöt uusien tuoteryhmien valintaan ja lanseeraamiseen ja jopa laati vakiosopimusehdot tavarantoimittajille (ks. riidanalaisen päätöksen 485 perustelukappale).

455 Yhdysvalloissa työskentelevän, kansainvälisestä vähittäismyyntiliiketoiminnasta vastaavan varapääjohtajan todistajanlausunnosta ilmenee, että [*luottamuksellinen*]. Vaikka LuxOpCo ei siten päättänyt täysin itsenäisesti tuoteryhmistä, sillä oli merkittävä asema uuden tuoteryhmän lanseeraamisessa. LuxOpCo:n palkkaaman, Euroopan vähittäismyyntiliiketoiminnan entisen päällikön todistajanlausunnosta ilmenee tältä osin, että uuden tuoteryhmän lanseeraamisessa se oli [*luottamuksellinen*].

456 Vuoden 2006 uudelleenjärjestelyn avulla Euroopan liiketoimintaa voitiin hallinnoida entistä itsenäisemmin.

457 On syytä päätellä, että komissio on perustellusti katsonut, että LuxOpCo teki valikoimaan liittyviä merkittäviä päätöksiä ja että pelkkä teknologia ei ollut riittävää tämän Amazon-konsernin strategiaan kuuluvan pilarin toteuttamiseksi.

– *Hinnat (riidanalaisen päätöksen 490–493 perustelukappale)*

458 Hintojen osalta komissio toteaa, että vaikka hinnoittelu oli automatisoitua ja perustui algoritmin käyttöön, kyse oli ainoastaan välineestä, jolla voitiin panna täytäntöön hinnoittelupolitiikkaa, jota LuxOpCo oli päättänyt käyttää Euroopassa.

459 Komissio tuo erityisesti esille, että ilman lähipiiriin kuuluvilta eurooppalaisilta yhtiöiltä saatua yksittäisiä paikallismarkkinoita koskevaa tietotaitoa algoritmi ei olisi toiminut tehokkaasti. Euroopassa tästä huolehti LuxOpCo lähipiiriinsä kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden tuella.

460 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon kiistävät nämä väitteet. Ne vetoavat muun muassa siihen, että LuxOpCo:n liiketoiminta perustuu pitkälti automatisointiin ja että LuxOpCo:n työntekijöiden panos oli erityisesti hintojen osalta minimaalinen.

461 On tosin riidatonta, että kuten Luxemburgin suurherttuakunta tuo esille, ilman teknologiaa LuxOpCo:n toiminta olisi ollut paljon vähäisempää.

462 On kuitenkin todettava, että kuten riidanalaisen päätöksen 168 perustelukappaleesta ilmenee, Amazon-konserni käytti pääasiassa manuaalista hinnoittelua vuoteen 2009 asti. Vasta vuodesta 2009 lähtien hinnat on määritelty algoritmin avulla. Komissio toteaa siis perustellusti, että algoritmi ei yksin riittänyt hinnoittelun osalta ja että sillä voitiin panna täytäntöön hinnoittelupolitiikkaa, jota LuxOpCo oli päättänyt käyttää Euroopassa (ks. riidanalaisen päätöksen 490 perustelukappale).

463 Kuten komissio tuo esille riidanalaisen päätöksen 491 perustelukappaleessa, ilman LuxOpCo:n lähipiiriin kuuluvilta eurooppalaisilta yhtiöiltä saamaa yksittäisiä paikallismarkkinoita koskevaa tietotaitoa algoritmi ei olisi toiminut tehokkaasti.

464 Kuten komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 492 perustelukappaleessa, Amazon-konsernin unionin toimintatapa- ja menettelyoppaasta ilmenee, että hinnat vahvisti Luxemburgissa unionin vähittäiskaupan hinnoittelukomitea, joka muodostui LuxOpCo:n johtajista. Tämä komitea oli yksin vastuussa hinnoitteluohjeista, jotka oli annettu Amazon-konsernin eurooppalaisten verkkosivustojen kautta tarjoamista tuotteista. Myös LuxOpCo:n työntekijöiden todistajanlausunnoissa vahvistetaan LuxOpCo:n asema hinnoittelupolitiikan määrittämisessä.

465 Lisäksi on riidatonta, että LuxOpCon palveluksessa oli Euroopan hinnoittelusta vastaava päällikkö, jonka täytyi hyväksyä hinnat, erityisesti, mikäli ne erosivat algoritmin asettamista hinnoista, ja tiimi, jonka tehtävänä oli varmistaa [*luottamuksellinen*] maailmanlaajuisesti. Tämä Luxemburgissa LuxOpCo:n yhteydessä toimiva tiimi seurasi [*luottamuksellinen*] hintoja ja tarkasteli maailmanlaajuisia hintoja, myös Yhdysvaltojen hintoja (ks. riidanalaisen päätöksen 492 perustelukappale).

466 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät ole perustellusti kyseenalaistaneet sitä, että LuxOpCo:n täytyi kehittää aivan erityinen strategia tulojen muodostamiseksi ja kilpailijoista erottautumiseksi. LuxOpCo:n ja sen lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden vaikutus hinnoittelupäätöksiin näkyi unionin verkkosivustoilla myytyjä tiettyjä tuotteita koskevissa hintakampanjoissa (ks. riidanalaisen päätöksen 493 perustelukappale). On riidatonta, että ensimmäisinä Saksan toimintavuosinaan Amazon.de keksi jopa hintatakuun, jossa sen asiakkaita kannustettiin antamaan palautetta hintatiedoista saadakseen hyvitystä ostoistaan, ja että Yhdistyneessä kuningaskunnassa markkinoille tyypilliset tietyt hintakampanjat, kuten [*luottamuksellinen*], tekivät [*luottamuksellinen*] hintakilpailun vaikeaksi [*luottamuksellinen*]. Ranskassa ja Saksassa myytävien kirjojen osalta LuxOpCo kehitti ilmaisen toimitusohjelman. Nämä ovat esimerkkejä hinnoittelupäätöksistä, jotka liittyvät kilpailijoihin markkinoilla, ja siten vähittäiskauppiaalle ominaisista strategisista päätöksistä.

467 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että LuxOpCo teki strategisia hinnoittelupäätöksiä ja suoritti siten merkittäviä toimintoja. Vaikka on totta, että hinnoittelu oli riippuvaista Amazon-konsernin teknologiasta, kuitenkin myös LuxOpCo:n työntekijöiden panos oli ratkaisevan tärkeä.

– *”Kätevyys” (riidanalaisen päätöksen 494–499 perustelukappale)*

468 Tarkastellessaan ”kätevyyttä” komissio toteaa, että LuxOpCo:n tehtävänä oli varmistaa Amazon-konsernin vähittäiskauppa- ja markkinapaikkatarjonnan kätevyys Euroopassa. LuxOpCo:lla oli niin sanottu lokalisointi- ja käännöstiimi, joka tarkasti ja mukautti konekäännökset ja erityisesti mahdollisti eurooppalaisten tuoteluettelojen yhdistämisen EFN:n perustamista ja hallintaa varten (riidanalaisen päätöksen 495 perustelukappale). Paikallinen logistinen tietotaito, erityisesti tuotteiden lähettämisen osalta, keskittyi LuxOpCo:hon ja lähipiiriin kuuluviin eurooppalaisiin yhtiöihin, joissa sitä myös kehitettiin (riidanalaisen päätöksen 496 perustelukappale).

469 Komission mukaan teknologia on edellytyksenä ”kätevyydelle” ja erityisesti eurooppalaisten myyntiluetteloihin kääntämiselle, tuotteiden toimittamiselle ja asiakaspalvelulle (ks. riidanalaisen päätöksen 494–499 perustelukappale). LuxOpCo:n henkilöstöllä oli tehtäviä, jotka liittyivät sekä myyntikatalogeihin että tuotteiden toimituksiin ja asiakaspalveluun. Tätä osin tietotaito keskittyi LuxOpCo:hon ja lähipiiriin kuuluviin eurooppalaisiin yhtiöihin (ks. riidanalaisen päätöksen 496 perustelukappale).

470 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät ole perustellusti riitauttaneet näitä seikkoja, ja ne on syytä vahvistaa.

471 Edellä esitetyn perusteella LuxOpCo teki siis Amazon-konsernin Euroopan liiketoiminnan harjoittamiseen liittyviä strategisia päätöksiä ja oli siten pääasiallisesti vastuussa kyseisen konsernin strategiaan kuuluvien kolmen pilarin toteuttamisesta tällä maantieteellisellä alueella. Komissio on siten katsonut perustellusti, että teknologian merkityksestä huolimatta LuxOpCo:lla oli myös merkittävä asema vähittäiskauppa- ja markkinapaikkatoiminnan harjoittamisessa ja että se suoritti arvokkaita toimintoja. Asiakirja-aineistosta ei kuitenkaan ilmene, että tällaiset toiminnot olisivat ainutlaatuisia.

iii) LuxOpCo:n käyttämät varat (riidanalaisen päätöksen 500–505 perustelukappale)

472 Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 500 perustelukappaleessa LuxOpCo:n käyttämistä varoista, että LuxOpCo käytti ”merkittäviä varoja” suorittaakseen päätöksen 9.2.1.2.1 jaksossa (aineettomaan omaisuuteen liittyvät toiminnot) ja 9.2.1.2.2 jaksossa (vähittäiskauppa- ja palveluliiketoiminnassa suoritetut toiminnot) kuvatut toiminnot.

473 Komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 501 perustelukappaleessa, että LuxOpCo omisti varasto-omaisuuden ja hallinnoi sitä (tarkastelujakson aikana varasto-omaisuuden määrä oli [*luottamuksellinen*] miljardia euroa) ja että sillä oli hallussaan ASE:n, AMEU:n ja lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden kaikki osakkeet, ja se tarjosi näille yrityksille rahoitusta.

474 Komissio toteaa, että LuxOpCo:n kustannusrakenne osoitti sen käyttävän merkittäviä varoja kattamaan aineettoman omaisuuden kehittämiseen ja parantamiseen liittyviä kustannuksia toimintojaan suorittaessaan (riidanalaisen päätöksen 502 perustelukappale). Erityisesti rekisteröidyn tavaramerkin osalta LuxOpCo:lle syntyi merkittäviä suoria markkinointikustannuksia (esimerkiksi kampanjoihin liittyviä kustannuksia) (riidanalaisen päätöksen 503–504 perustelukappale). Komissio katsoo näin ollen, että koska LuxOpCo:n osalta ei ole yksilöitävissä korvauksia, LuxOpCo:n on tosiasiallisesti katsottava kattaneen nämä kustannukset.

475 Komissio päättelee siten, että LuxOpCo vastasi aineettoman omaisuuden taloudelliseen hyödyntämiseen sekä sen kehittämiseen, parantamiseen ja hallintaan liittyvistä kustannuksista. Komission mukaan mitään näistä kustannuksista ei voida pitää kustannuksina, jotka on katettu LuxSCS:n puolesta (riidanalaisen päätöksen 505 perustelukappale).

476 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät ole perustellusti riitauttaneet näitä toteamuksia, paitsi siltä osin kuin kyse on siitä, että LuxOpCo vastasi aineettoman omaisuuden kehittämiseen, parantamiseen ja hallintaan liittyvistä kustannuksista. Tältä osin riittää, kun viitataan edellä 235 kohdassa esitettyyn. Lukuun ottamatta väitettä, jonka mukaan LuxOpCo kattoi kustannustenjakosopimukseen ja buy-in-sopimukseen liittyvät kustannukset, komission riidanalaisen päätöksen 500–505 perustelukappaleessa esittämät arvioinnit on syytä hyväksyä.

iv) LuxOpCo:n kantamat riskit (riidanalaisen päätöksen 506–517 perustelukappale

477 LuxOpCo:n kantamista riskeistä komissio katsoo riidanalaisen päätöksen 506–517 perustelukappaleessa, että tämä yhtiö kantoi sekä LuxSCS:n kanssa tekemiensä sopimusten määräysten perusteella että tosiasiallisesti aineettoman omaisuuden kehittämiseen, parantamiseen ja hallintaan liittyvät riskit. LuxOpCo valvoi ja hallinnoi kaikkia keskeisiä liiketoiminnan ja yritystoiminnan riskejä Amazon-konsernin Euroopan vähittäismyynti- ja palveluliiketoiminnassa, esimerkiksi luottoriskiä, perintäriskiä, varastoriskiä, markkinariskiä, tappioriskiä sekä riskiä, joka liittyy sellaisen työvoiman ylläpitämiseen, joka pystyy myymään tavaroita ja tarjoamaan palveluita tehokkaasti ja oikea-aikaisesti.

478 Komissio hylkää tämän jälkeen Amazonin hallinnollisessa menettelyssä esittämän väitteen, jonka mukaan LuxOpCo luotti teknologiaan riskien hallinnoinnissa tai ottamisessa (riidanalaisen päätöksen 506 ja 508 perustelukappale).

479 Komissio toteaa aluksi, että vaikka riskit voitiin rajoittaa mahdollisimman vähiin teknologian avulla, LuxOpCo kantoi kyseiset riskit sen vuoksi, että se toimi Euroopan pääkonttorina ja harjoitti vähittäismyynti- ja palveluliiketoimintaa (riidanalaisen päätöksen 509 ja 510 perustelukappale). Se tuo esille, että vaikka LuxOpCo luotti liiketoimintariskiensä hallinnassa teknologiaan, se johtui ainoastaan LuxOpCo:n strategisesta päätöksestä (riidanalaisen päätöksen 511 perustelukappale).

480 Lisäksi komissio toteaa, ettei vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa tai missään muussakaan asiakirjassa ole osoitettu, että LuxOpCo:n päivittäistoimintojen strategisia, taloudellisia ja toiminnallisia riskejä hallinnoitiin konsernitason riskienhallintakäytäntöjen mukaisesti (riidanalaisen päätöksen 512 perustelukappale). Sen sijaan liiketoiminnan menettämisen riskin kaltaisia riskejä hallinnoitiin paikallistasolla, ja LuxOpCo oli niistä päävastuussa Euroopassa (riidanalaisen päätöksen 513–515 perustelukappale).

481 Asianosaiset ovat eri mieltä siitä, mikä yksikkö kantoi tosiasiallisesti aineettomaan omaisuuteen liittyvät riskit, ja erityisesti siitä, käyttikö LuxOpCo varoja kattaakseen immateriaalioikeuksien kehittämiseen liittyvät kustannukset. Luxemburgin suurherttuakunnan mukaan lähipiiriin kuuluvat eurooppalaiset yhtiöt vastasivat lisäksi osasta komission yksilöimistä riskeistä ja toiminnoista, ei LuxOpCo.

482 Väite, jonka mukaan LuxOpCo kantoi sekä LuxSCS:n kanssa tekemiensä sopimusten määräysten perusteella että tosiasiallisesti aineettoman omaisuuden kehittämiseen, parantamiseen ja hallintaan liittyvät riskit, kuten komissio ilmoittaa riidanalaisen päätöksen 507 perustelukappaleessa, ei ole vakuuttava.

483 Kuten Luxemburgin suurherttuakunta toteaa perustellusti asiassa T-816/17 esittämänsä kannekirjelmän 104 kohdassa, vaikka on totta, että lisenssisopimuksen nojalla LuxSCS oli siirtänyt tiettyjä liiketoiminnan harjoittamiseen liittyviä riskejä LuxOpCo:lle, kuitenkin LuxSCS, joka oli aineettoman omaisuuden käyttöoikeuden laillinen omistaja tarkastelujakson aikana, kantoi edelleen aineettomaan omaisuuteen liittyvät riskit, sillä sen oli täytettävä buy-in-sopimuksen ja kustannustenjakosopimuksen mukainen velvoitteensa maksaa buy-in-maksut ja kustannustenjakosopimuksen mukaiset maksut ATI:lle ja A 9:lle.

484 Komissio ei ole perustellusti riitauttanut tätä toteamusta. Siltä osin kuin kyse on LuxSCS:n taloudellisesta valmiudesta vastata riskeistä niiden toteutuessa, komissio ei ole kyennyt näyttämään toteen väitettään, jonka mukaan LuxSCS:llä ei ollut merkittäviä omia varoja. Siltä osin kuin kyse on LuxSCS:n alkupääomasta, jota komissio pitää riidanalaisen päätöksen 445 perustelukappaleessa merkityksettömänä, on selvää, että ainakin vuonna 2006 LuxSCS on tämän pääoman avulla voinut kattaa ensimmäisinä toimintavuosinaan syntyneet tappiot ilman LuxOpCo:n rahoitusta. Vuonna 2006 LuxOpCo:n LuxSCS:lle maksamien rojaltien määrä oli paljon pienempi kuin LuxSCS:n buy-in-maksujen ja kustannustenjakosopimuksen nojalla suorittamien maksujen määrä.

485 Tässä tilanteessa on katsottava, että LuxOpCo kantoi korkeintaan osan aineettoman omaisuuden olemassaoloon, kehittämiseen, parantamiseen ja hallintaan liittyvistä riskeistä.

486 Siltä osin kuin kyse on muista riskeistä, joihin viitataan riidanalaisen päätöksen 507–517 perustelukappaleessa, eli verkossa tapahtuvaan vähittäismyynti- ja palveluliiketoimintaan liittyvistä riskeistä, Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät ole perustellusti kiistäneet sitä, että LuxOpCo kantoi nämä riskit, kuten itse liiketoiminnan menettämistä koskevan riskin (ks. kyseisen päätöksen 514 perustelukappale) ja riskit, jotka liittyvät myymättä jääneiden varastojen hallintaan Euroopassa, palvelimien ja puhelinkeskusten ylläpitoon, luottotappioihin ja asiakkaiden kanssa tehtyjen sopimusten täyttämättä jättämiseen tai rikkomiseen. Vaikka Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon vetoavat siihen, että teknologian avulla voitiin rajoittaa mahdollisimman vähiin LuxOpCo:n liiketoiminnan harjoittamiseen liittyvät riskit ja muun muassa varastoriskit, on erityisesti todettava, kuten komissio tuo esille riidanalaisen päätöksen 510 perustelukappaleessa, että teknologia ei ole täysin poistanut näitä riskejä. Komission väitteet on näin ollen hyväksyttävä.

v) LuxOpCo:n toiminta-analyysia koskevat johtopäätökset

487 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että komission suorittama LuxOpCo:n toiminta-analyysi ei ole kokonaisuudessaan vakuuttava.

488 Kun otetaan ensinnäkin huomioon komission riidanalaisen päätöksen antamiseksi hankkimat tiedot, jotka on esitetty tässä päätöksessä ja joista osa on vahvistettu edellä, ei ole poissuljettua katsoa, että LuxOpCo tosiasiallisesti suoritti tiettyjä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja aineettoman omaisuuden osalta. Tämä koskee EFN:n kehittämistä ja asiakastietojen kerryttämistä. Lisäksi markkinointiin liittyvien omaisuuserien osalta on todettava, että vaikka LuxOpCo:n toiminnot ovat arvokkaita, ei ole näytetty, että tällaisia toimintoja voitaisiin pitää ainutlaatuisina.

489 Analyysi LuxOpCo:n toiminnoista verkkokaupan vähittäismyyjänä ja palveluntarjoajana voidaan olennaisilta osin vahvistaa. Toisin kuin Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, LuxOpCo ei harjoittanut vain pelkkiä ”hallintotoimintoja” vaan toimi verkkokaupan vähittäismyyjänä ja kantoi tähän toimintaan liittyvät riskit. Tällaiset toiminnot olivat tosiasiallisesti ”arvokkaita”, sillä kyse oli toiminnasta, jolla voitiin myötävaikuttaa merkittävästi LuxOpCo:n liikevaihtoon ja siten Amazon-konsernin liiketoimintamalliin. Tällaisia toimintoja ei kuitenkaan voida pitää ainutlaatuisina. Siltä osin kuin Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin mukaan yritystä voidaan pitää yksikkönä, joka suorittaa rutiininomaisia toimintoja (erotuksena yksiköstä, joka suorittaa ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja), kun nämä toiminnot voidaan helposti arvioida (englanniksi ”benchmarked”) (ks. edellä 225 kohta), riittää kun todetaan, että [*luottamuksellinen*] raportti, johon asianosaiset ovat vedonneet, koskee verkkokaupan vähittäismyyjän toimintaa ja että siinä käsitellään kysymystä markkinoilla saadusta korvauksesta tällaisten vähittäismyyjien osalta.

490 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että vaikka komissio on voinut pätevästi katsoa, että tietyt aineettomaan omaisuuteen liittyvät LuxOpCo:n toiminnot olivat ainutlaatuisia ja arvokkaita, sen väite, jonka mukaan LuxOpCo:n liiketoimintaan liittyvät toiminnot olivat ainutlaatuisia ja arvokkaita, ei ole kokonaisuudessaan vakuuttava. Vaikka komissio on todennut aivan oikein, että LuxOpCo suoritti

enemmän toimintoja kuin kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa on todettu eli enemmän kuin pelkkiä rutiininomaisia ”hallintotoimintoja”, se on virheellisesti katsonut, että LuxOpCo:n vähittäismyyntiliiketoimintaan liittyvät toiminnot olivat ainutlaatuisia ja arvokkaita.

491 Millään Luxemburgin suurherttuakunnan tai Amazonin esittämistä muista väitteistä ei voida kyseenalaistaa tätä johtopäätöstä.

492 Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon vetoavat ensinnäkin siihen, että se, että LuxOpCo:n toimintoja suorittivat ennen vuoden 2006 uudelleenjärjestelyä lähipiiriin kuuluvat eurooppalaiset yhtiöt ja että niille maksettiin korvaus kustannusvoittolisänä, osoittaa, että LuxOpCo:n toiminnot ovat vain rutiininomaisia toimintoja. Tältä osin riittää, kun tuodaan esille, että vuoden 2006 uudelleenjärjestelyllä oli nimenomaan tarkoitus perustaa pääkonttori Amazon-konsernin Euroopan liiketoiminnalle osoittamalla LuxOpCo:lle paljon merkittävämpiä toimintoja kuin lähipiiriin kuuluville eurooppalaisille yhtiöille.

493 Luxemburgin suurherttuakunta arvostelee komissiota myös siitä, että se on osoittanut LuxOpCo:lle lähipiiriin kuuluvien eurooppalaisten yhtiöiden suorittamat toiminnot. Tältä osin riittää, kun todetaan, että lähipiiriin kuuluvat eurooppalaiset yhtiöt toimivat palveluntarjoajina LuxOpCo:n yhteydessä ja että ne saivat myös korvauksen tässä ominaisuudessa. Niiden suorittamat toiminnot suoritettiin siis LuxOpCo:n lukuun ja sen kantamalla riskillä. Komissio saattoi siten osoittaa nämä toiminnot LuxOpCo:lle.

2) Menetelmän valinta

494 Kuten edellä 317 kohdassa on tuotu esille, komissio katsoo ennen kaikkea, että oli virheellistä käyttää liiketoiminettomarginaalimenetelmää rojaltin määrän ja LuxOpCo:n korvauksen määrittämiseen ja että siihen olisi pitänyt käyttää kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää.

495 Komissio toteaa tarkemmin riidanalaisen päätöksen 567 perustelukappaleessa, että mikäli molemmat etuyhteystoimen osapuolet antavat liiketoimeen ainutlaatuisen ja arvokkaan panoksen, voitonjakamismenetelmää pidetään tavallisesti soveltuvampana siirtohinnoittelumenetelmänä, koska tällaisessa tapauksessa riippumattomat osapuolet todennäköisesti jakaisivat liiketoimen voitot niiden panoksen mukaisessa suhteessa.

496 Tässä yhteydessä komissio täsmentää riidanalaisen päätöksen 256 perustelukappaleeseen viitaten, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa erotetaan toisistaan kaksi voitonjakamismenetelmää: kontribuutioanalyysi ja jäännösanalyysi. Jäännösanalyysin osalta komissio täsmentää, että sitä sovelletaan, kun osapuoli saa korvauksen rutiininomaisista toiminnoista sen lisäksi, että se saa korvauksen ainutlaatuisesta ja arvokkaasta panoksesta liiketoimeen. Kontribuutioanalyysin osalta komissio täsmentää, että siinä yhdistetyt voitot jaetaan kunkin konsernin sisäiseen liiketoimeen osallistuneen osapuolen välillä niiden suorittamien toimintojen suhteellisen arvon perusteella (ottaen huomioon käytetyt varat ja otetut riskit).

497 Komissio lisää, että mikäli molemmat etuyhteystoimen osapuolet antavat ainutlaatuisen ja arvokkaan panoksen, eikä liiketoimeen sisälly yksinkertaisempia erikseen hinnoiteltavia toimia, on asianmukaisempaa soveltaa kontribuutioanalyysia yhdistettyjen voittojen kohdentamiseen. Jäännösanalyysi on asianmukainen tapauksissa, joissa liiketoimi sisältää myös yksinkertaisempia toimintoja.

498 Näiden huomautusten perusteella komissio päättelee, että koska sekä LuxSCS:n että LuxOpCo:n katsottiin suorittavan aineettomaan omaisuuteen liittyviä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, kontribuutioanalyysi oli suositeltavampi kuin jäännösanalyysi.

499 Asianosaiset ovat eri mieltä siitä, oliko komissio oikeassa katsoessaan, että kontribuutioanalyysiin perustuva voitonjakamismenetelmä oli tässä tapauksessa asianmukainen menetelmä ja että kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa ei näin ollen olisi pitänyt hyväksyä liiketoiminettomarginaalimenetelmän valintaa.

500 Itse siirtohinnoittelumenetelmän valinnan osalta on ennen kaikkea huomattava, että kuten 24.9.2019 annetun tuomion Alankomaat ym. v. komissio (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) 202 kohdassa todetaan, eri siirtohinnoittelumenetelmillä pyritään saavuttamaan voittotaso, joka heijastaa markkinaehtoisia siirtohintoja, ja että lähtökohtaisesti ei voida katsoa, että tietyllä menetelmällä ei voida saada luotettavaa arviota markkinaehtoisesta tuloksesta.

501 Tarkastellessaan toimenpidettä markkinaehtoperiaatteen kannalta komissio voi vapaasti käyttää muuta kuin kansallisten veroviranomaisten hyväksymää menetelmää. Mainitun 24.9.2019 annetun tuomion Alankomaat ym. v. komissio (T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669) 154 kohdasta ilmenee, että vaikka komissiota ei voida kritisoida siitä, että se on soveltanut tässä tapauksessa asianmukaiseksi katsomaansa siirtohinnoittelumenetelmää tarkastellakseen liiketoimen tai usean toisiinsa läheisesti liittyvän liiketoimen siirtohinnoittelun tasoa osana riidanalaista toimenpidettä, sen on kuitenkin perusteltava valitsemansa menetelmä.

502 Tässä tapauksessa sen vuoksi, että sekä LuxSCS että LuxOpCo ovat suorittaneet tiettyjä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, komissiota ei voi kritisoida siitä, että se on katsonut yleisesti voitonjakamismenetelmän voineen olla asianmukainen menetelmä etuyhteystoimen tarkastelemiseksi.

503 Komission näkemys, jonka mukaan asiassa olisi pitänyt soveltaa kontribuutioanalyysia, ei kuitenkaan ole vakuuttava. Kuten riidanalaisen päätöksen 256, 567 ja 568 perustelukappaleesta ilmenee implisiittisesti mutta välttämättä, komissio lähtee siitä, että se, että etuyhteystoimen osapuolet suorittivat ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja sekä rutiininomaisia toimintoja, edellytti jäännösanalyysiin perustuvan voitonjakamismenetelmän soveltamista, kun taas kontribuutioanalyysiin perustuva voitonjakamismenetelmä oli asianmukainen vain, jos kyseiset yritykset suorittivat yksinomaan ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja. Kuten edellä 488 ja 489 kohdassa esitetystä ilmenee, vaikka komissio oli oikeassa katsoessaan, että tietyt aineettomaan omaisuuteen liittyvät LuxOpCo:n toiminnot olivat ainutlaatuisia ja arvokkaita, se on virheellisesti katsonut, että LuxOpCo:n liiketoimintaan liittyvät toiminnot olivat ainutlaatuisia ja arvokkaita. Komissio ei myöskään ole näyttänyt, että LuxOpCo:n liiketoiminnalle ei ollut vertailukohtia tai että korvausta näistä toiminnoista ei olisi voitu vahvistaa erikseen.

504 Lisäksi OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.6 ja 3.8 kohdasta ilmenee implisiittisesti mutta välttämättä, että voitonjakamismenetelmän, mukaan lukien kontribuutioanalyysiin perustuvan menetelmän, valinta riippuu ratkaisevasti riippumattomilta yrityksiltä peräisin olevista ulkopuolisista tiedoista, joiden perusteella voidaan määrittää kunkin etuyhteystoimessa mukana olevan yrityksen panoksen arvo. Komissio ei kuitenkaan ole pyrkinyt selvittämään, oliko tällaisia luotettavia tietoja saatavilla, voidakseen päätellä, että tässä tapauksessa voitiin valita kontribuutioanalyysiin perustuva voitonjakamismenetelmä.

505 Komissio ei myöskään ole perustellut sitä, miten aineettoman omaisuuden kehittämiseen liittyvät LuxOpCo:n toiminnot olivat sellaisia, että kontribuutioanalyysi olisi ollut tässä tapauksessa asianmukainen menetelmä jäännösanalyysin sijaan (ks. riidanalaisen päätöksen 568 perustelukappale).

506 Tästä seuraa, että kun komissio on hylännyt jäännösanalyysiin perustuvan voitonjakamismenetelmän ja valinnut kontribuutioanalyysiin perustuvan menetelmän, se ei ole asianmukaisesti perustellut metodologista valintaansa eikä se siten ole täyttänyt edellä 501 kohdassa asetettuja vaatimuksia.

507 Siltä osin kuin komissio perustaa ensimmäisen toissijaisen toteamuksensa siihen, että kontribuutioanalyysi oli tässä tapauksessa ainoa asianmukainen menetelmä, edellä 506 kohdassa todettu virhe tekee edun osoittamista koskevasta komission päättelystä virheellisen.

508 Unionin yleinen tuomioistuin katsoo kuitenkin tarpeelliseksi tarkastella vielä kantajien väitteitä, joiden mukaan komissio ei ole osoittanut, että LuxOpCo:n korvaus olisi ollut suurempi käytettäessä kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää.

3) Sen osoittaminen, että LuxOpCo:n korvaus olisi ollut suurempi voitonjakamismenetelmää käytettäessä (kontribuutioanalyysia sovellettaessa)

509 Kuten edellä on esitetty, komissio katsoo riidanalaisen päätöksen 568 perustelukappaleessa, että jos kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää olisi sovellettu, tämä olisi välttämättä johtanut suurempaan korvaukseen LuxOpCo:lle. Komissio katsoo siten, että kun kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla on hyväksytty Amazonin ehdottama rojaltin laskentamenetelmä, joka johtaa LuxOpCo:n korvauksen arvioimiseen liian pieneksi, sillä on annettu viimeksi mainitulle yhtiölle etu. Komissio täsmentää kuitenkin riidanalaisen päätöksen 564 perustelukappaleessa, ettei se ole pyrkinyt osoittamaan, mikä olisi ollut tarkalleen LuxOpCo:n markkinaehtoinen korvaus.

510 Tältä osin on syytä muistaa, että kuten edellä 317–320 kohdassa on tuotu esille, komission yksilöimä virhe ei perustu toteamukseen, jonka mukaan tietyistä LuxOpCo:n toiminnoista, rutiininomaiset toiminnot mukaan lukien, ei ole maksettu korvausta. Komissio on sitä vastoin lähtenyt olettamasta, että LuxOpCo vastasi useista ainutlaatuisista ja arvokkaista toiminnoista ja että näin ollen asiassa olisi pitänyt soveltaa kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää.

511 Asianosaiset ovat eri mieltä siitä, onko komissio onnistunut edellä 509 kohdassa mainitun toteamuksen perusteella osoittamaan LuxOpCo:lle annetun edun.

512 Edun osoittamiseksi komission olisi pitänyt näyttää, että LuxOpCo olisi saanut suuremman korvauksen, jos siihen olisi sovellettu voitonjakamismenetelmää, verrattuna korvaukseen, jonka se tosiasiallisesti sai kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun perusteella.

513 Kuten edellä 310 kohdassa on tuotu esille, komission tehtävänä on osoittaa konkreettisesti, että sen verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa toteamien metodologisten virheiden vuoksi ei voida saada luotettavaa arviota markkinaehtoisesta tuloksesta ja että ne ovat johtaneet verotettavan tulon pienenemiseen, mikä ei kuitenkaan sulje pois mahdollisuutta, että joissakin tapauksissa metodologinen virhe voi olla sellainen, ettei sen vuoksi voida mitenkään saada arviota markkinaehtoisesta tuloksesta, ja että se johtaa välttämättä siihen, että korvaus, joka olisi pitänyt saada markkinaolosuhteissa, arvioidaan liian pieneksi.

514 Samoja perusteluja on sovellettava, kun komissio katsoo yksilöineensä toiminta-analyysissa virheen. Ei nimittäin ole poissuljettua, että toiminta-analyysiin sisältyvästä virheestä huolimatta laskettu korvaus ei poikkea markkinaehtoisesta korvauksesta, joka olisi voitu määrittää, jos toiminnot olisi otettu asianmukaisesti huomioon. Tässä yhteydessä on huomattava, että vaikka joitakin toimintoja ei ole yksilöity asianmukaisesti eikä niitä ole otettu huomioon korvausta laskettaessa, on todennäköistä, että näistä toiminnoista olisi maksettu korvaus ja että näiden lisätoimintojen huomiotta jättämisen vuoksi kyseessä olevan yrityksen korvauksen olisi pitänyt olla suurempi. Komissio ei kuitenkaan voi tehdä tällaista johtopäätöstä tutkimatta konkreettisesti, olisiko kyseessä olevan liiketoimen erityispiirteet huomioon ottaen tässä tapauksessa toiminta-analyysissa todettu virhe voinut johtaa lisäkorvaukseen.

515 Kun komissio tutkii SEUT 107 artiklan 1 kohdassa sille annetun toimivallan puitteissa integroituneen yrityksen hyväksi toteutettua verotoimenpidettä, sen on verrattava tällaisen integroituneen yrityksen verorasitusta, joka perustuu kyseessä olevan verotoimenpiteen soveltamiseen, siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa tilanteessa olevan yrityksen, joka toimii markkinaolosuhteissa, kansallisen oikeuden normaaleihin verosääntöihin perustuvaan verorasitukseen (ks. vastaavasti tuomio 24.9.2019, Alankomaat ym. v. komissio, T-760/15 ja T-636/16, EU:T:2019:669, 149 kohta). Kun komissio toteaa virheitä toiminta-analyysissa, johon kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun kaltainen verotoimenpide perustuu, sen on verrattava integroituneen yrityksen verorasitusta, joka perustuu kyseessä olevan verotoimenpiteen soveltamiseen, sellaisen markkinoilla aktiivisen yrityksen verorasitukseen, joka suorittaa integroituneen yrityksen toimintoihin rinnastettavia toimintoja, sellaisina kuin komissio on ne yksilöinyt. Tältä osin on korostettava, ettei tällainen vertailu merkitse sitä, että komission on välttämättä suoritettava täysin uusi analyysi, joka on yhtä yksityiskohtainen kuin jäsenvaltion kyseessä olevan verotoimenpiteen toteuttamista varten suorittama analyysi. Vaikka komission ei ole suoritettava tällaista analyysia, sen on kuitenkin ainakin yksilöitävä joukko konkreettisia seikkoja, joiden perusteella voidaan varmuudella todeta, että komission yksilöimän kaltaisista yhtiön toiminnoista maksettava markkinaehtoinen korvaus oli väistämättä suurempi kuin kyseessä olevan verotoimenpiteen perusteella saatu korvaus.

516 Edellä 515 kohdassa esitetyn seurauksena komission olisi pitänyt verrata kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyn menetelmän perusteella saatua LuxOpCo:n korvausta markkinaehtoiseen korvaukseen, joka olisi pitänyt saada komission itse omassa toiminta-analyysissaan toteamien LuxOpCo:n toimintojen perusteella. Vaikka komissio ei todellisuudessa soveltanut kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää, sen olisi pitänyt ainakin yksilöidä joukko seikkoja, joiden perusteella voitiin katsoa, että kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun perusteella laskettu LuxOpCo:n korvaus oli välttämättä pienempi kuin korvaus, jonka vapailla markkinoilla toimiva yhtiö olisi saanut, jos tämä yhtiö olisi suorittanut komission toiminta-analyysissaan yksilöimiin toimintoihin rinnastettavia toimintoja. Jos komissio katsoi, että kontribuutioanalyysi oli asianmukainen laskentamenetelmä, sen sijaan, että se tyytyi esittämään pelkkiä todentamattomia olettamia tuloksesta, joka olisi saatu kontribuutioanalyysiin perustuvan voitonjakamismenetelmän perusteella, sen olisi pitänyt tutkia, olisiko vapailla markkinoilla sellaisten toimintojen ja riskien huomioon ottaminen, jotka ovat rinnastettavissa LuxOpCo:n toimintoihin ja riskeihin etuyhteystoimen yhteydessä (muun muassa sen verkkokaupan vähittäismyyjän toiminnot ja riskit), näkynyt tosiasiallisesti myös voiton osuudessa (LuxOpCo:hon rinnastettavalle verkkokaupan vähittäismyyjälle), joka olisi ollut suurempi kuin osuus, johon LuxOpCo:lla oli oikeus kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa tarkoitetun laskentamenetelmän perusteella. Vaikka komission ei ollutkaan ilmoitettava täsmällisiä lukuja, se oli ainakin velvollinen esittämään tältä osin todennettavissa olevia seikkoja.

517 Komissio tyytyy tässä tapauksessa toteamaan riidanalaisessa päätöksessä, että jos kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää olisi käytetty, LuxOpCo olisi saanut suuremman korvauksen, pyrkimättä soveltamaan tätä menetelmää. Komissio ei kuitenkaan voi esittää olettamuksia siitä, mikä tulos saataisiin soveltamalla tiettyä menetelmää, tai siitä, mikä korvaus tietystä toiminnosta olisi pitänyt myöntää. Kuten edellä 515 ja 516 kohdassa on jo tuotu esille, komission on sitä vastoin osoitettava, että kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytty korvaus oli pienempi kuin luotettava arvio markkinaehtoisesta tuloksesta, joka olisi saatu soveltamalla kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää.

518 Tältä osin on huomattava, että komissio ei ole pyrkinyt selvittämään LuxSCS:n ja LuxOpCo:n yhdistettyjen voittojen asianmukaista jakoperustetta, josta olisi sovittu, jos nämä osapuolet olisivat riippumattomia yrityksiä, tai edes yksilöimään konkreettisia seikkoja sen määrittämiseksi, että aineettoman omaisuuden kehittämiseen tai asemaan pääkonttorina liittyvät LuxOpCo:n toiminnot olisivat antaneet oikeuden kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun perusteella tosiasiallisesti saatua osuutta suurempaan osuuteen voitoista.

519 Lisäksi on syytä muistaa, että vaikka LuxOpCo:n panokset, jotka liittyvät aineettomaan omaisuuteen (panos pienen osan teknologiaa kehittämiseen, panos asiakastietokannan laajentamiseen ja tavaramerkin arvon lisäämiseen) ja liiketoiminnan harjoittamiseen, ovat hyvin todellisia, minkään riidanalaiseen päätökseen sisältyvän seikan perusteella ei voida mitata näitä toimintoja koskevaa panosta verrattuna LuxSCS:n toimintoihin (teknologian käyttöön antaminen, millä on Amazon-konsernin toiminnan harjoittamisen ja voiton tuottamisen kannalta ratkaisevan tärkeä merkitys). Ilman perusteellista analyysia ei siten ole mahdollista ottaa ennalta kantaa siihen, missä määrin LuxOpCo:n panokset antaisivat sille sen kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun soveltamisen perusteella saamaa osuutta suuremman osuuden Euroopassa tuotetuista voitoista.

520 Tässä tilanteessa on todettava, että komissio ei ole osoittanut edun saamista vaan se on korkeintaan osoittanut edun saamisen todennäköisyyden.

521 Kuten komissio totesi istunnossa, se, että tietyt varat on siirretty vastikkeetta ilman, että kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyssä LuxOpCo:n korvauksessa otettaisiin huomioon näitä toimintoja, kylläkin osoittaa, että LuxOpCo:n korvaus on pienempi kuin korvaus, jonka riippumaton yritys olisi saanut markkinaolosuhteissa. On kuitenkin todettava, ettei riidanalaiseen päätökseen sisälly tällaista päättelyä.

522 Ei tosin ole poissuljettua, että jos LuxOpCo suorittaisi enemmän toimintoja kuin sen korvauksen – sellaisena kuin se on hyväksytty kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa – laskemiseksi on otettu huomioon, LuxOpCo:lla olisi oikeus lisäkorvaukseen. Komission päättely, sellaisena kuin se on esitetty riidanalaisessa päätöksessä, jää kuitenkin teoreettiseksi eikä riitä osoittamaan, että LuxOpCo olisi todella saanut edun kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyn korvauksen laskentamenetelmän soveltamisen seurauksena.

523 Komissio totesi vastauksissaan unionin yleisen tuomioistuimen kysymyksiin ja istunnossa, että kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun perusteella LuxOpCo sai vain noin 20 prosenttia LuxOpCo:n ja LuxSCS:n yhdistetyistä voitoista ja että jos siihen olisi sovellettu kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää, jossa olisi otettu huomioon sen ainutlaatuiset ja arvokkaat toiminnot, se olisi välttämättä saanut suuremman osan näistä yhdistetyistä voitoista.

524 On kuitenkin huomattava, että väite, jonka mukaan LuxOpCo sai vain noin 20 prosenttia yhdistetyistä voitoista, ei sisälly riidanalaisen päätöksen ensimmäistä toissijaista toteamusta koskevaan osaan eikä koko riidanalaiseen päätökseen. Tämä luku voidaan korkeintaan laskea riidanalaiseen päätökseen sisältyvien eri lukujen perusteella. Tältä osin on syytä huomata, että tämä noin 20 prosenttia LuxOpCo:n ja LuxSCS:n yhdistetyistä voitoista vastaa LuxOpCo:n liikevoittoa sen jälkeen, kun LuxSCS:lle on maksettu rojalti kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun mukaisesti.

525 Komissio ei ole esittänyt riidanalaisessa päätöksessä yhtään konkreettista seikkaa, joka osoittaisi, että se, että noin 80 prosenttia LuxOpCo:n ja LuxSCS:n yhdistetyistä voitoista kohdennettiin LuxSCS:lle sen panoksen eli aineettoman omaisuuden käyttöön antamisen korvaamiseksi, ei ole markkinaehtoista tai että yhdistetyistä voitoista noin 20 prosentin kohdentaminen ei ole riittävä korvaus LuxOpCo:n panokseen nähden.

526 Kuten Amazon toi esille istunnossa, komissio ei ole riidanalaisessa päätöksessä todennut, että LuxOpCo:lle olisi pitänyt kohdentaa lisäkorvaus liiketoiminnettomarginaalimenetelmän perusteella lasketun korvauksen lisäksi. Toteamus, jonka mukaan oli sovellettava kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakamismenetelmää, edellyttää liiketoiminnettomarginaalimenetelmän perusteella alun perin lasketun korvauksen huomiotta jättämistä ja täysin uuden laskelman tekemistä. Ei voida poissulkea sitä, että kontribuutioanalyysiin perustuvan voitonjakamismenetelmän perusteella laskettu LuxOpCo:n korvaus voi olla pienempi kuin liiketoiminnettomarginaalimenetelmän perusteella laskettu korvaus, sellaisena kuin se on hyväksytty kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla.

527 On huomattava, että hallinnollisessa menettelyssä Amazon esitti komissiolle raportin, joka koskee verkossa vähittäismyyntiliiketoimintaa harjoittavien yritysten voittomarginaalia, eli [*luottamuksellinen*] raportin. Verkossa tapahtuvan vähittäismyyntiliiketoiminnan keskimääräinen voittomarginaali oli 0,5 prosenttia verkkokaupan vähittäismyyjien kokonaiskustannuksista. Tarvitsematta tarkistaa, oliko tämän selvityksen perusteella Amazonilla oikeus väittää, kuten se teki istunnossa, että tämä taso osoitti LuxOpCo:n korvauksen olleen tarkastelujakson aikana ”riittävä”, on todettava, että kyseisen raportin valossa komission olisi pitänyt tarkastella perusteellisemmin kysymystä siitä, vastasiko LuxOpCo:n korvaus markkinaehtoista tulosta sen verkkokaupan vähittäismyyjän toiminnoista. Ilman tällaista tarkastelua ei voida varmuudella todeta, että LuxOpCo olisi voinut saada suuremman korvauksen liiketoimintaan liittyvistä toiminnoistaan.

528 Amazon-konsernin toteuttaman kehittämistoiminnan osalta aineettomaan omaisuuteen ja muun muassa teknologiaan liittyvät LuxOpCo:n toiminnot olivat rajallisia. Ei siis ole selvää, että nämä toiminnot olivat sellaisia, että LuxOpCo:lle kohdennettavan osuuden voitoista olisi pitänyt olla suurempi kuin 20 prosenttia LuxSCS:n ja LuxOpCo:n yhdistetyistä voitoista.

529 Näin ollen ilman tietoa jakoperusteesta, jota olisi pitänyt käyttää, ei ole mahdollista määrittää suuruusluokkaa korvaukselle, joka LuxOpCo:n olisi pitänyt saada markkinaehtoisissa olosuhteissa, eikä varsinkaan määrittää, onko tämä korvaus pienempi tai suurempi kuin kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun perusteella saatu korvaus.

530 Tästä seuraa, että komissio ei ole kyennyt osoittamaan, että jos kontribuutioanalyysiin perustuvaa voitonjakomenetelmää olisi sovellettu, LuxOpCo:n korvaus olisi ollut suurempi. Ensimmäinen toissijainen toteamus ei näin ollen tue johtopäätöstä, jonka mukaan kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla annettiin taloudellinen etu LuxOpCo:lle. Sen lisäksi, että komissio ei ole pyrkinyt määrittämään, mikä olisi ollut LuxOpCo:n markkinaehtoinen korvaus komission omassa toiminta-analyysissaan yksilöimien toimintojen osalta, ensimmäinen toissijainen toteamus ei sisällä konkreettisia seikkoja, joiden perusteella voitaisiin osoittaa oikeudellisesti riittävällä tavalla, että toiminta-analyysiin sisältyvät virheet sekä komission toteama metodologinen virhe, joka koskee menetelmän valintaa sinänsä, tosiasiallisesti johtivat LuxOpCo:n verorasituksen pienemiseen.

531 Yhdelläkään komission esittämistä muista väitteistä ei voida kyseenalaistaa näitä kyseessä olevia toteamuksia.

532 Kuten komissio esitti istunnossa, edun osoittamisen ja edun määrän määrittämisen välillä on toki eroa. Ei siis voida poissulkea sitä, että voi olla mahdollista osoittaa, että metodologinen virhe johtaa välttämättä pienempään korvaukseen, ilman tämän korvauksen alentamisen määrän määrittämistä. Kuten edellä 529 kohdassa on todettu, tässä tapauksessa riidanalaiseen päätökseen ei kuitenkaan sisälly seikkoja, jotka osoittaisivat, että kontribuutioanalyysiin perustuvan voitonjakamismenetelmän käyttö liiketoiminettomarginaalimenetelmän sijaan olisi välttämättä johtanut suurempaan korvaukseen.

533 Kuten komissio toi esille istunnossa, Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon eivät kiistä sitä, että jos LuxOpCo olisi kehittänyt huomattavasti aineetonta omaisuutta, tämän olisi pitänyt johtaa lisäkorvaukseen.

534 Kuten Amazon totesi istunnossa ja kuten edellä 526 kohdassa on esitetty, komission näkemys ei kuitenkaan merkitse sitä, että kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun perusteella lasketun korvauksen lisäksi olisi pitänyt laskea lisäkorvaus. Komissio katsoo nimittäin, että kontribuutiomenetelmä jäännösanalyysin kanssa ei ollut tässä tapauksessa asianmukainen. Tästä seuraa, että komission näkemyksessä rajoitutaan esittämään, että jos LuxOpCo:n korvaus olisi laskettu soveltamalla voitonjakamismenetelmää kontribuutioanalyysin mukaan, tämä olisi johtanut suurempaan korvaukseen kuin liiketoiminettomarginaalimenetelmää soveltamalla. Siltä osin kuin kontribuutioanalyysi merkitsisi sitä, ettei alun perin liiketoiminettomarginaalimenetelmän perusteella laskettua korvausta oteta huomioon ja että suoritetaan täysin uusi laskelma, ei ole poissuljettua, että

voitonjakamismenetelmää yhdessä kontribuutioanalyysin kanssa soveltamalla laskettu LuxOpCo:n korvaus voi olla pienempi kuin liiketoiminettomarginaalimenetelmää soveltamalla laskettu korvaus, sellaisena kuin se on hyväksytty kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla.

535 Komission kirjelmissään esittämä väite, jonka mukaan voitonjakamismenetelmän soveltaminen olisi välttämättä johtanut suurempaan LuxOpCo:n korvaukseen, koska se olisi johtanut jäännösvoiton jakamiseen LuxOpCo:n ja LuxSCS:n välillä eikä koko jäännösvoiton kohdentamiseen LuxSCS:lle, sekä väite, jonka mukaan edun saamisen osoittamiseksi ei ollut tarpeen soveltaa voitonjakamismenetelmää, sillä tämä menetelmä muodostuu jäännösvoiton jakamisesta, on hylättävä.

536 On nimittäin todettava, että tällaisella jäännösvoiton jakamisella on merkitystä vain jäännösanalyysia sovellettaessa. Riidanalaisesta päätöksestä, erityisesti sen 567 ja 568 perustelukappaleesta, ilmenee selvästi komission katsovan, että tässä tapauksessa voitiin pätevästi käyttää ainoastaan kontribuutioanalyysia, ei jäännösanalyysia, voitonjakamismenetelmän soveltamiseksi. Kuten edellä 534 kohdassa on tuotu esille, kontribuutioanalyysissa jaetaan suoraan liiketoimen eri osapuolten yhdistetyt voitot, eikä siinä oteta huomioon LuxOpCo:lle alun perin laskettua korvausta. Ei siis voida olettaa, että voitonjakamismenetelmän soveltaminen olisi välttämättä johtanut suurempaan korvaukseen LuxOpCo:lle.

537 Kaiken edellä esitetyn perusteella komissio ei ole kyennyt osoittamaan ensimmäisen toissijaisen toteamuksensa yhteydessä, että kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla on annettu etu LuxOpCo:lle.

538 Ensimmäisen toissijaisen toteamuksen riitauttamiseksi esitetyt kanneperusteet ja perustelut on näin ollen hyväksyttävä.

c) Etua koskeva toinen toissijainen toteamus

539 Etua koskevan toissijaisen toteamuksensa yhteydessä ja erityisesti riidanalaisen päätöksen 569 perustelukappaleessa komissio toteaa, että vaikka Luxemburgin veroviranomaiset olisivat olleet oikeassa hyväksyessään olettaman, jonka mukaan LuxSCS suoritti aineettomaan omaisuuteen liittyviä ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, ja vaikka ne olisivat olleet oikeassa katsoessaan tämän jälkeen, että LuxOpCo suoritti ainoastaan rutiininomaisia hallintotoimintoja, toimintakustannuksiin perustuvan voittoindikaattorin valinta kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyssä siirtohinnoittelumenetelmässä ei ollut asianmukainen. Riidanalaisen päätöksen 569–574 perustelukappaleesta ilmenee komission katsovan, että jos Luxemburgin veroviranomaiset olisivat ottaneet liiketoiminettomarginaalimenetelmää soveltaessaan voittoindikaattorina huomioon LuxOpCo:n kokonaiskustannukset, kuten vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa, LuxOpCo:n korvaus olisi ollut suurempi kuin kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytty korvaus. Myös tämän yhtiön veron peruste olisi näin ollen ollut suurempi.

540 Etua koskevan toisen toissijaisen toteamuksensa tueksi komissio huomauttaa, että kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyssä menetelmässä otetaan toimintakustannukset huomioon voittoindikaattorina, kun taas vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa, johon ennakkoratkaisua koskeva hakemus perustui, käytetään kokonaiskustannuksia voittoindikaattorina. Komissio toteaa, että hallinnollisessa menettelyssä Amazon myönsi, että kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla hyväksytyn menetelmän ja vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa ehdotetun menetelmän välillä oli epäjohdonmukaisuutta. Amazon tyytyi vetoamaan siihen, ettei tällä epäjohdonmukaisuudella ollut vaikutusta tulokseen, koska toimintakustannukset muodostavat suurimman osan vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa tarkasteltujen vertailukelpoisten yritysten kokonaiskustannuksista (riidanalaisen päätöksen 571 perustelukappale). Vastauksena näihin väitteisiin komissio esittää, että sellaisten vertailukelpoisten yritysten valitseminen, joilla oli alhaiset valmistus- ja hankintakulut, vaikka LuxOpCo:n kustannuksista

suurin osa muodostui näistä kustannuksista, ”viittaa” siihen, että vertailuyritysten valinta ei ollut asianmukaista. Komissio toteaa myös, että monilla vertailuanalyysiin hyväksytyistä vertailukelpoisista yrityksistä on huomattavat myytyjen hyödykkeiden valmistus- ja hankintakulut (riidanalaisen päätöksen 572 perustelukappale).

541 Komissio katsoo, että koska kokonaiskustannukset ovat laajempi perusta kuin pelkät toimintakustannukset, LuxOpCo:n verotettava tulo olisi ollut suurempi, jos kokonaiskustannukset olisi säilytetty voittoindikaattorina, kuten vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin laatijat tekivät (riidanalaisen päätöksen 574 perustelukappale). Tämän toteamuksen havainnollistamiseksi komissio vertaa riidanalaisen päätöksen taulukossa 20 LuxOpCo:n verotettavaa tuloa kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun perusteella LuxOpCo:n tuloon, kun kokonaiskustannukset ovat [*luottamuksellinen*] prosenttia eikä ylärajaa sovelleta. Tämän taulukon mukaan vuosina 2006–2013 ensin mainittu oli [*luottamuksellinen*] miljoonaa euroa, kun taas jälkimmäinen oli [*luottamuksellinen*] miljoonaa euroa.

542 Ensinnäkin on huomattava, että istunnossa komissio ilmoitti, että toisella toissijaisella toteamuksellaan, sellaisena kuin se ilmenee riidanalaisen päätöksen 569–574 perustelukappaleesta, se ei ole ”koskaan sanonut”, että kokonaiskustannukset soveltuisivat parhaiten. Sitä vastoin se on pelkästään todennut, että toimintakustannukset eivät olleet asianmukainen voittoindikaattori LuxOpCo:n korvauksen määrittämiseksi. Lisäksi komissio on vain noudattanut logiikkaa, jonka vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin laatijat ovat esittäneet. Toisin sanoen se on käyttänyt kokonaiskustannuksia määrittääkseen LuxOpCo:n markkinaehtoisen korvauksen pelkästään siitä syystä, että vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin laatijat ovat tehneet niin.

543 Tältä osin on muistettava, että kuten edellä 125 kohdassa on todettu, komissiolla on todistustaakka SEUT 107 artiklan 1 kohdassa asetettujen edellytysten täyttymisestä. Komission on etenkin osoitettava edun myöntäminen yritykselle, jota se pitää valtiontuen saajana. Tämän edun on oltava todellinen etu.

544 On syytä muistaa, että tässä tapauksessa kysymys edun saamisesta edellyttää sen tutkimista, onko rojalti, joka LuxOpCo:n on maksettava LuxSCS:lle, sellaisena kuin siihen viitataan kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla hyväksytyssä laskukaavassa, markkinaehtoinen vai ei. Komissio toteaa tältä osin Amazonin ehdottaman ja kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyn liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamisessa virheitä. Komissio on tarkemmin sanottuna todennut virheen kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla hyväksytyn voittoindikaattorin valinnassa.

545 Kuten edellä on jo tuotu esille, pelkkä toteamus metodologisesta virheestä ei lähtökohtaisesti riitä yksinään osoittamaan, että verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla on annettu tietylle yritykselle etu, ja siten osoittamaan SEUT 107 artiklassa tarkoitetun valtiontuen myöntämistä (ks. edellä 123 kohta). Lisäksi, kuten edellä on jo tuotu esille, komissiolla on todistustaakka valtiontuen edellytysten täyttymisestä (ks. edellä 125 kohta).

546 Tästä seuraa tässä tapauksessa, että komission oli osoitettava, että sen toteama virhe voittoindikaattorin valinnassa johti paitsi erilaiseen tulokseen, myös kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun edunsaajan verorasituksen pienenemiseen. Tämä edellytti vastaamista siihen, mikä voittoindikaattori olisi tosiasiallisesti ollut asianmukainen.

547 Kun otetaan huomioon komission riidanalaisen päätöksen 569–574 perustelukappaleesta istunnossa esittämä tulkinta, jonka mukaan se ei käyttänyt kokonaiskustannuksia sillä perusteella, että ne olisivat merkinneet asianmukaista voittoindikaattoria, vaan ainoastaan soveltaakseen vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin taustalla olevaa ”logiikkaa” (ks. edellä 542 kohta), on todettava, että komissio ei ole pyrkinyt osoittamaan, että se olisi ollut markkinaehtoinen korvaus eikä varsinkaan, oliko kyseessä olevalla verotusasiassa annetulla ennakkoratkaisulla hyväksytty LuxOpCo:n korvaus pienempi kuin korvaus, jonka LuxOpCo olisi saanut markkinaehtoisissa olosuhteissa.

548 Tästä seuraa, että komissio ei ole toisella toissijaisella toteamuksellaan kyennyt osoittamaan edun antamista.

549 Täydellisyyden vuoksi on vielä todettava, että vaikka olisi katsottava, että komissio on riidanalaisen päätöksen 569–574 perustelukappaleessa todellisuudessa pitänyt kokonaiskustannuksia asianmukaisena voittoindikaattorina (eikä pelkästään soveltanut vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin taustalla olevaa logiikkaa – mikä ei ole mitenkään hyödyllistä), etua koskevaa toissijaista toteamusta tukevat perustelut ja komission riidanalaisen päätöksen 547 perustelukappaleessa esittämä johtopäätös eivät voi menestyä.

550 Tältä osin on nimittäin muistutettava ja korostettava, että kuten komissio tuo esille riidanalaisen päätöksen 569 perustelukappaleessa, se on tukeutunut etua koskevassa toisessa toissijaisessa toteamuksessaan – ja siis todetessaan toimintakustannusten valinnan metodologiseksi virheeksi – näkemykseen, jonka mukaan LuxSCS suoritti ainutlaatuisia ja arvokkaita toimintoja, kun taas LuxOpCo suoritti vain ”rutiininomaisia hallintotoimintoja”. Luxemburgin veroviranomaisten olettama, sellaisena kuin komissio on hyväksynyt sen riidanalaisen päätöksen 569 perustelukappaleessa, oli siis se, että LuxOpCo suoritti vain rajallisia hallinnointiyhtiön toimintoja.

551 OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeista ei ilmene, että kokonaiskustannukset olisivat asianmukainen voittoindikaattori hallinnointiyhtiön korvauksen suorittamiseksi. Koska hallinnointiyhtiön toiminta muistuttaa sellaisen yhtiön toimintaa, joka tarjoaa palveluja ja jonka arvo ei sellaisenaan riipu myyntimäärästä ja raaka-aineiden ostomäärästä, OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden mukaan oli mahdollista käyttää tällaisen yrityksen toimintakustannuksia eikä kokonaiskustannuksia asianmukaisen voittoindikaattorin määrittämiseksi.

552 Kun tässä tapauksessa komissio viittaa riidanalaisen päätöksen 572 ja 573 perustelukappaleessa kokonaiskustannuksiin – eikä toimintakustannuksiin – laskeakseen LuxOpCo:n korvauksen, se lähtee todellisuudessa olettamasta, jonka se on itse vahvistanut riidanalaisen päätöksen 569 perustelukappaleessa.

553 Toisin kuin riidanalaisen päätöksen 569 perustelukappaleessa mainittu lähestymistapa, jonka mukaan LuxOpCo:ta pidetään yhtiönä, joka suorittaa ”hallintotoimintoja”, riidanalaisen päätöksen 572 perustelukappaleeseen sisältyvät arvioinnit perustuvat ajatukseen, jonka mukaan LuxOpCo on ”vähittäismyyjä”. Lähemmin tarkasteltuna komissio on suosinut kokonaiskustannusten valintaa sen vuoksi, että LuxOpCo oli vähittäismyyjä, eikä sen vuoksi, että se oli ”hallintotoimintoja suorittava yhtiö”. Kun otetaan huomioon riidanalaisen päätöksen 569 perustelukappaleessa mainittu olettama, komission olisi pitänyt pyrkiä vahvistamaan hallinnointiyhtiön eikä vähittäiskauppaa harjoittavan yrityksen voittomarginaali.

554 Kuten edellä 551 kohdassa esitetystä ilmenee, OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden mukaan hallinnointiyhtiöiden osalta ei yleisesti ole selvää, että kokonaiskustannukset ovat asianmukainen voittoindikaattori.

555 Ei tosin voida suoralta kädeltä poissulkea sitä, että tietyn hallinnointiyhtiön tapauksessa tälle yhtiölle ominaisista syistä sen asianmukainen voittoindikaattori muodostuu tosiasiallisesti kokonaiskustannuksista. Komissio ei kuitenkaan ole esittänyt syytä, joka olisi voinut oikeuttaa kokonaiskustannusten valinnan asianmukaiseksi voittoindikaattoriksi LuxOpCo:n nimenomaisessa tapauksessa hallinnointiyhtiönä.

556 Vaikka katsottaisiin, että kokonaiskustannusten valinta on LuxOpCo:n tilanteeseen vähittäismyyjänä parhaiten soveltuva voittoindikaattori (ks. riidanalaisen päätöksen 572 perustelukappale), on todettava, että komissio ei ole mitenkään analysoinut kysymystä asianmukaisen voittoindikaattorin valinnasta LuxOpCo:lle markkinapaikan (marketplace) ylläpitäjänä kolmansia osapuolia oleville myyjille.

Myöskään sen oman myynnin osalta komissio ei ole tutkinut, missä määrin kokonaiskustannukset olisivat olleet asianmukainen voittoindikaattori LuxOpCo:n toiminnalle verkkokaupan vähittäismyyjänä.

557 Tältä osin on huomattava, että unionin yleisen tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen antamassaan vastauksessa komissio toteaa, että toimintakustannusten – eikä kokonaiskustannusten – marginaalin käyttö voittoindikaattorina jakelutoiminnan osalta on sallittua, kun testattava osapuoli toimii välittäjänä eikä ota riskiä käyttämällä omaa pääomaansa esimerkiksi ostamalla jälleenmyytyjä tuotteita. Komissio tukeutuu tässä yhteydessä OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden, joilla ei kuitenkaan ole tässä tapauksessa merkitystä, 2.101 ja 2.102 kohtaan.

558 Vaikka katsottaisiin, että tällainen suositus ilmenee jo OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeista ja on tämän asian kannalta merkityksellinen, on todettava, että markkinapaikan ylläpitäjänä kolmansia osapuolia olevien myyjien kannalta LuxOpCo oli vain välittäjän asemassa kolmansia osapuolia olevien myyjien ja kuluttajien välillä ja ettei se ottanut riskiä käyttämällä omaa pääomaansa kolmansia osapuolia olevien myyjien toteuttaman myynnin osalta.

559 Vaikka katsottaisiin, että komissio saattoi perustellusti pitää kokonaiskustannuksia oikeana indikaattorina LuxOpCo:lle verkkokaupan vähittäismyyjänä, kun otetaan huomioon, että tämä yhtiö käytti vähittäiskauppatoiminnassaan teknologiaa ja erityisesti hintojen automaattista vahvistamista koskevaa teknologiaa, valittaessa kokonaiskustannukset LuxOpCo:n voittoindikaattoriksi olisi ollut tarpeen korjata sovellettavaa marginaalia alaspäin LuxOpCo:n kustannusrakenteen ja perinteisten vähittäiskauppiaiden kustannusrakenteen välisten olennaisten erojen huomioon ottamiseksi.

560 Komissio ei ole harkinnut eikä varsinkaan toteuttanut tällaisia korjauksia.

561 Riidanalaisen päätöksen taulukon 20 mukaan LuxOpCo:n korvaus, joka on laskettu soveltamalla [*luottamuksellinen*] prosentin voittomarginaalia LuxOpCo:n kokonaiskustannuksista, on 2 miljardin ja 3 miljardin euron välillä.

562 Istunnossa Amazon väitti, eikä komissio ole kiistänyt sitä, että komission laskema LuxOpCo:n korvaus on suurempi kuin unionissa saatava ”kokonaisvoitto”, joka on sen mukaan 1 miljardin ja 1,5 miljardin välillä. Komission toisen toissijaisen toteamuksen yhteydessä laskema korvaus vastaa Amazon-konsernin Euroopassa saamien kaikkien voittojen kaksinkertaista arvoa eikä tästä syystä ole realistinen. On kuitenkin huomattava, että kuten asian T-318/18 liitteestä C1, johon Amazon viittasi istunnossa, ilmenee, 1 miljardin ja 1,5 miljardin euron välillä oleva luku ei vastaa ainoastaan LuxOpCo:n kirjanpidon tulosta tarkastelujakson aikana vaan LuxSCS:n ja LuxOpCo:n konsolidoitua tulosta, ja tämän vuoksi LuxSCS:n kustannustenjakosopimuksen ja buy-in-sopimuksen nojalla suorittamien summien osalta on tehty vähennys.

563 Joka tapauksessa verrattaessa LuxOpCo:n korvausta, joka on laskettu soveltamalla [*luottamuksellinen*] prosentin voittomarginaalia kokonaiskustannuksista tarkastelujakson kultakin vuodelta, sellaisena kuin se ilmenee riidanalaisen päätöksen taulukosta 20 ja LuxOpCo:n liiketoiminnan tuloksesta (liikevoitosta) samoilta vuosilta, sellaisena kuin komissio on todennut sen riidanalaisen päätöksen taulukon 2 kahdeksannella rivillä, ilmenee, että LuxOpCo:n korvaus, joka on laskettu etua koskevan toisen toissijaisen toteamuksen mukaisesti, olisi suurempi kuin sen liikevoitto vuosilta 2012 ja 2013. Tällainen tulos poikkeaa selvästi markkinaehtoisesta tuloksesta.

564 Edellä esitetystä seuraa, että soveltamalla [*luottamuksellinen*] prosentin voittomarginaalia LuxOpCo:n kokonaiskustannuksista, mihin toinen toissijainen toteamus perustuu, ei saada luotettavia tuloksia LuxOpCo:n korvauksen laskemiseksi koko tarkastelujakson ajalta. Kyseessä ei siis ole tulos, joka vastaa markkinaehtoista korvausta, minkä vuoksi on katsottava, ettei komission toisen toissijaisen

toteamuksensa yhteydessä suorittamalla laskelmalla voida osoittaa, että LuxOpCo olisi saanut edun sen seurauksena, että toimintakustannukset on valittu kyseessä olevassa verotusasiassa annetussa ennakkoratkaisussa hyväksytyksi voittoindikaattoriksi.

565 Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin kanneperusteet ja perustelut, joilla pyritään kyseenalaistamaan etua koskevan toisen toissijaisen toteamuksen perusteltavuus, on näin ollen hyväksyttävä.

d) Etua koskeva kolmas toissijainen toteamus

566 Asian T-816/17 ensimmäisen kanneperusteen toisen osan kolmannella väitteellä ja asian T-318/18 viidennellä kanneperusteella Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon riitauttavat komission kolmannen toissijaisen toteamuksen, joka koskee LuxOpCo:lle myönnettyä veroetua (riidanalaisen päätöksen 9.2.2.3 jakso).

567 Kuten edellä 68 kohdassa on todettu, etua koskevan kolmannen toissijaisen toteamuksen yhteydessä komissio katsoo, ettei siirtohinnoittelumenetelmään ollut asianmukaista sisällyttää ylärajaa, jonka mukaan LuxOpCo:n korvaus voi olla korkeintaan 0,55 prosenttia sen vuotuisesta myynnistä, ja että se tuotti LuxOpCo:lle etua siltä osin kuin se johti sen verotettavan tulon pienenemiseen.

568 Tarkemmin sanottuna komissio toteaa, että verovuosina 2006, 2007, 2011, 2012 ja 2013 verohallinto hyväksyi veroilmoitukset, joissa LuxOpCo:n verotettavaa tuloa määritti 0,55 prosentin yläraja sen vuotuisesta myynnistä (riidanalaisen päätöksen 575 perustelukappale).

569 Komissio katsoo, ettei tämän ylärajan käyttöä ole perusteltu vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportissa, jälkikäteen tehdyissä analyyseissa tai Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin hallinnollisessa menettelyssä esittämissä perusteluissa (riidanalaisen päätöksen 576 ja 577 perustelukappale). Se lisää riidanalaisen päätöksen 577 perustelukappaleessa, että ylärajan käyttö merkitsi lisävähennystä voittomarginaalin virheelliseen soveltamiseen nähden, eikä se tästä syystä voi olla markkinaehtoisen vaihteluvälin sisällä.

570 Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin mukaan komissio on virheellisesti katsonut, että ylärajan käytöstä koitui etua LuxOpCo:lle.

571 Ne väittävät, että ylärajan tarkoituksena oli pakottaa LuxOpCo toimimaan tehokkaasti ja pienentämään kustannuksiaan. Ne korostavat lisäksi, että ylärajan käyttö ei missään tapauksessa vienyt LuxOpCo:n korvausta markkinaehtoisen vaihteluvälin ulkopuolelle, kuten vuoden 2017 siirtohinnoitteluraportti osoittaa.

572 Komissio kiistää nämä väitteet.

573 Komission mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ei sisälly ala- ja ylärajamekanismia, eikä se ole siirtohinnoittelun kannalta perusteltua. Lisäksi se toteaa, että toisin kuin Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon väittävät, tällaisen mekanismin soveltamista ei voida perustella tavoitteella varmistaa pieni mutta vakaa korvaus LuxOpCo:lle, koska liiketoiminettomarginaalimenetelmän tavoitteena on juuri varmistaa tällainen korvaus osapuolelle, johon sitä sovelletaan.

574 Ennen kaikkea on todettava, että kuten myös komissio vahvisti vastauksissaan unionin yleisen tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin, kolmas toissijainen toteamus on toiseen toissijaiseen toteamukseen nähden itsenäinen ja siitä riippumaton. Kuten riidanalaisen päätöksen 575 perustelukappaleen viimeisestä virkkeestä ilmenee, komissio lähtee tässä kolmannessa toteamuksessaan siitä, että toimintakustannuksia voidaan käyttää voittoindikaattorina.

575 Kuten komissio tuo perustellusti esille riidanalaisessa päätöksessä ja kirjelmissään, ala- ja ylärajamekanismi ei ole taloudellisesti perusteltu tai järkevä. On vaikeaa ajatella, että markkinaolosuhteissa yritys hyväksyisi korvaukselleen ylärajan, joka on prosenttiosuus sen vuotuisesta myynnistä. Lisäksi liiketoiminettomarginaalimenetelmän perusteella voidaan varmistaa pieni mutta vakaa korvaus ilman, että ala- ja ylärajamekanismi olisi tarpeen. Tällaista mekanismia ei myöskään sisälly OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeisiin. Liiketoiminettomarginaalimenetelmä edellyttää ainoastaan voittoindikaattorin ja voittomarginaalin yksilöimistä.

576 Komissio on siis asianmukaisesti katsonut, että tällaisen ylärajan käyttö merkitsee metodologista virhettä.

577 Pelkästään tämä toteamus ei kuitenkaan riitä osoittamaan edun antamista.

578 On nimittäin todettava, että kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun jokaisena soveltamisvuonna, myös ylärajamekanismin soveltamisen jälkeen, LuxOpCo:n korvaus on pysynyt markkinaehtoisessa vaihteluvälissä, joka on laskettu vuoden 2003 siirtohinnoitteluraportin perusteella, eli se on ollut [*luottamuksellinen*]–[*luottamuksellinen*] prosenttia toimintakustannuksista. Komissio ei kiistä tätä toteamusta.

579 Kuten komissio itsekin selitti istunnossa, koska korvaus on kvartiilivälillä, sitä on lähtökohtaisesti pidettävä markkinaehtoisena.

580 Komissio kylläkin täsmentää, ettei tällaista johtopäätöstä voida tehdä, kun vertailukelpoisia yrityksiä, joiden perusteella tämä väli on laskettu, ei ole valittu asianmukaisesti.

581 Kolmannen toissijaisen toteamuksensa yhteydessä komissio ei kuitenkaan ole kyseenalaistanut markkinaehtoista vaihteluväliä eikä myöskään niiden vertailukelpoisten yritysten valintaa, joiden perusteella tämä vaihteluväli on laskettu.

582 Komissio arvostelee riidanalaisen päätöksen 575 perustelukappaleessa Luxemburgin viranomaisia siitä, että ne ovat hyväksyneet sen, että LuxOpCo:n verotettavan tulon määrittää yläraja ”sen sijaan, että tulot olisi määritelty [*luottamuksellinen*] prosentiksi sen toimintakustannuksista”. On siis todettava, että kolmannen toissijaisen toteamuksensa yhteydessä komissio ei kyseenalaista tuottotasoa, jonka perusteella sitä on sovellettu, vaan ainoastaan ylärajan sinänsä.

583 Riidanalaisen päätöksen 575–578 perustelukappaleesta ei myöskään ilmene, että komissio olisi riitauttanut markkinaehtoisen vaihteluvälin, joka on laskettu vuoden 2003 siirtohinnoitteluohjeissa ja joka on [*luottamuksellinen*]–[*luottamuksellinen*] prosenttia toimintakustannuksista. Vaikka komissio toteaa riidanalaisen päätöksen 577 perustelukappaleessa, että Luxemburgin suurherttuakunta ja Amazon vetosivat hallinnollisessa menettelyssä siihen, ettei LuxOpCo:n verotettava tulo ollut koskaan markkinaehtoisen vaihteluvälin ulkopuolella, komissio ei riitauta vaihteluväliä sinänsä vaan tyytyy väittämään, että ylärajan käyttö merkitsi lisävähennystä toisen toissijaisen toteamuksen yhteydessä todettuun vähennykseen nähden. Kuten edellä 574 kohdassa on todettu, toinen ja kolmas toissijainen toteamus ovat itsenäisiä ja toisistaan riippumattomia.

584 Komissio ei myöskään kyseenalaista riidanalaisen päätöksen 575–578 perustelukappaleessa markkinaehtoisen vaihtovälin laskennassa käytettyjen vertailukelpoisten yritysten valintaa. Riidanalaisen päätöksen 571 perustelukappale, jossa komissio vetoaa virheeseen vertailukelpoisten yritysten valinnassa, kuuluu toiseen toissijaiseen toteamukseen. Kuten edellä 574 kohdassa on todettu, kolmas toissijainen toteamus on muihin toteamuksiin nähden itsenäinen ja niistä riippumaton.

585 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että vaikka ylärajamekanismi soveltuisi miten huonosti tahansa ja vaikka sitä ei mainita OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeissa, komissio ei ole osoittanut, että tällä mekanismilla olisi ollut vaikutusta LuxOpCo:n LuxSCS:lle maksaman rojaltin markkinaehtoisuuteen.

586 Tämän vuoksi pelkkä toteamus, jonka mukaan ylärajaa sovellettiin vuosien 2006, 2007, 2011, 2012 ja 2013 osalta, ei riitä osoittamaan, että näiltä vuosilta saatu LuxOpCo:n korvaus ei vastannut arviota markkinaehtoisesta tuloksesta.

587 Tosiasiassa komissio on löytänyt korkeintaan yhden metodologisen virheen LuxOpCo:n korvauksen laskelmassa, eikä se ole kyennyt osoittamaan, että tämän virheen seurauksena LuxOpCo:n korvaus on pienentynyt keinotekoisesti siinä määrin, että tätä korvauksen tasoa ei olisi voitu saavuttaa markkinaolosuhteissa.

588 Tässä tilanteessa on todettava, että komissio ei ole kolmannella toissijaisella toteamuksellaan osoittanut LuxOpCo:lle annettua etua.

589 Näin ollen on hyväksyttävä Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin kanneperusteet ja perustelut, joilla pyritään riitauttamaan etua koskeva kolmas toissijainen toteamus.

590 Kaikesta edellä esitetystä ilmenee, että komissio ei ole yhdelläkään riidanalaisessa päätöksessä esittämällään toteamuksella kyennyt osoittamaan oikeudellisesti riittävällä tavalla SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua. Riidanalainen päätös on siksi kumottava kokonaisuudessaan ilman, että asiassa olisi tarpeen tutkia Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin esittämiä muita kanneperusteita ja perusteluja.

Oikeudenkäyntikulut

591 Unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 134 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on hävinnyt asian, se vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan ja se on velvoitettava korvaamaan Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin oikeudenkäyntikulut näiden vaatimusten mukaisesti.

592 Työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti Irlanti vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (laajennettu seitsemäs jaosto)

on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) Asiat T-816/17 ja T-318/18 yhdistetään tämän tuomion antamista varten.

2) Valtiontuesta SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), jonka Luxemburg on myöntänyt Amazonille, 4.10.2017 annettu komission päätös (EU) 2018/859 kumotaan.

3) Euroopan komissio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se velvoitetaan korvaamaan Luxemburgin suurherttuakunnan, Amazon.com, Incin ja Amazon EU Sàrlin oikeudenkäyntikulut.

4) Irlanti vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Julistettiin Luxemburgissa 12 päivänä toukokuuta 2021.

Allekirjoitukset

Sisällys

I Asian tausta 2

A Kyseessä oleva verotusasiassa annettu ennakkoratkaisu 3

B Hallinnollinen menettely komissiossa 4

C Riidanalainen päätös 4

1. Tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen esittely 5

a) Amazon-konsernin esittely 5

b) Kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun esittely 6

c) Sovellettavien kansallisten oikeussääntöjen esittely 7

d) OECD:n siirtohinnoittelua koskevan kehyksen esittely 8

2. Kyseessä olevan verotusasiassa annetun ennakkoratkaisun arviointi 8

a) Edun olemassaoloa koskeva tarkastelu 9

1) Etua koskeva ensisijainen toteamus 9

2) Etua koskevat toissijaiset toteamukset 11

b) Toimenpiteen valikoivuus 12

c) Tuensaajan yksilöinti 12

II Oikeudenkäynti ja asianosaisten vaatimukset 12

A Oikeudenkäynti asiassa T-816/17 12

1. Ratkaisukokoonpanon muodostaminen ja etusijan antaminen asian käsittelylle 12

2. Väliintulo 13

3. Luottamuksellista käsittelyä koskevat pyynnöt 13

4. Asianosaisten vaatimukset 13

B Oikeudenkäynti asiassa T-318/18 14

1. Ratkaisukokoonpanon muodostaminen ja etusijan antaminen asian käsittelylle 14

2. Luottamuksellista käsittelyä koskevat pyynnöt 14

3. Asianosaisten vaatimukset 14

C Asioiden yhdistäminen ja asian käsittelyn suullinen vaihe 14

III Oikeudellinen arviointi 15

A Asioiden T-816/17 ja T-318/18 yhdistäminen käsittelyn päätteeksi annettavaa ratkaisua varten ... 15

B Kanneperusteet ja perustelut 15

1. Alustavat huomautukset 16

a) SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytysten määrittäminen kansallisten verotoimenpiteiden yhteydessä 17

b) Todistustaakka 18

c) Unionin yleisen tuomioistuimen harjoittaman valvonnan tehokkuus 19

2. Kanneperusteet ja perustelut, joilla pyritään riitauttamaan etua koskeva ensisijainen toteamus . 19

a) Irlannin edun olemassaolosta esittämien tiettyjen perustelujen tutkittavaksi ottaminen 20

b) Luxemburgin suurherttuakunnan ja Amazonin kanneperusteet ja perustelut, jotka kohdistuvat etua koskevaan ensisijaiseen toteamukseen 21

1) Komission liiketoiminettomarginaalimenetelmän soveltamiseksi käyttämien tiettyjen OECD:n ohjeiden ajallinen merkitys 22

2) Virheet, jotka komission väitetään tehneen sen soveltaessa riidanalaisessa päätöksessä liiketoiminettomarginaalimenetelmää 23

i) Toiminta-analyysi ja komission suorittama LuxSCS:n valinta testattavaksi osapuoleksi 24

– LuxSCS:n toiminnot ja varat 26

– LuxSCS:n kantamat riskit 34

– LuxSCS:n toiminta-analyysia koskeva johtopäätös ja tämän johtopäätöksen vaikutus tämän yhtiön valintaan testattavaksi osapuoleksi 36

ii) Komission LuxSCS:lle laskema korvaus sillä perusteella, että se olisi testattava osapuoli 37

– LuxSCS:lle maksettavan rojaltin ensimmäinen osatekijä (buy-in-kustannukset ja kustannustenjakosopimuksen kustannukset) 37

– LuxSCS:n korvauksen toinen osatekijä (säilyttämiskustannukset) 41

3) Johtopäätös ensisijaisesta toteamuksesta 43

3. Kanneperusteet ja perustelut, joilla pyritään riitauttamaan etua koskevat toissijaiset perustelut. 43

a) Alustavat huomautukset kolmesta toissijaisesta toteamuksesta 45

b) Etua koskeva ensimmäinen toissijainen toteamus 46

1) LuxOpCo:n suorittamat niin sanotut ainutlaatuiset ja arvokkaat toiminnot 47

i) LuxOpCo:n aineettoman omaisuuden osalta suorittamat toiminnot (riidanalaisen päätöksen 9.2.1.2.1 jakso ja 449–472 perustelukappale) 49

– LuxOpCo:lle annetun lisenssin luonne (riidanalaisen päätöksen 450 perustelukappale) 50

– EU IP Steering Committee (riidanalaisen päätöksen 452–455 perustelukappale) 51

– Teknologian kehittämistä koskevat LuxOpCo:n toiminnot 53

– Asiakastiedot (riidanalaisen päätöksen 466–468 perustelukappale) 58

– Amazonin tavaramerkki (riidanalaisen päätöksen 469–472 perustelukappale) . 59

ii) LuxOpCo:n suorittamat toiminnot Amazon-konsernin vähittäismyynti- ja palveluliiketoiminnassa Euroopassa (riidanalaisen päätöksen 9.2.1.2.2 jakso ja 473–499 perustelukappale) 61

– Valikoima (riidanalaisen päätöksen 479–489 perustelukappale) 62

– Hinnat (riidanalaisen päätöksen 490–493 perustelukappale) 62

– ”Kätevyys” (riidanalaisen päätöksen 494–499 perustelukappale) 64

iii) LuxOpCo:n käyttämät varat (riidanalaisen päätöksen 500–505 perustelukappale) . 64

iv) LuxOpCo:n kantamat riskit (riidanalaisen päätöksen 506–517 perustelukappale .. 65

v) LuxOpCo:n toiminta-analyysia koskevat johtopäätökset 66

2) Menetelmän valinta 67

3) Sen osoittaminen, että LuxOpCo:n korvaus olisi ollut suurempi voitonjakamismenetelmää käytettäessä (kontribuutioanalyysia sovellettaessa) 69

c) Etua koskeva toinen toissijainen toteamus 73

d) Etua koskeva kolmas toissijainen toteamus 77

Oikeudenkäyntikulut 79