BENDROJO TEISMO (septintoji išplėstinė kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. gegužės 12 d.*

„Valstybės pagalba – Pagalba, kurią Liuksemburgas suteikė „Amazon“ – Sprendimas, kuriuo pagalba pripažįstama nesuderinama su vidaus rinka ir neteisėta ir kuriuo nurodoma ją susigrąžinti – Išankstinis sprendimas dėl mokesčių (angl. *tax ruling*) – Sandorių kainodara – Atrankioji mokesčių lengvata – Sandorių kainodaros nustatymo metodas – Funkcinė analizė“

Bylose T-816/17 ir T-318/18

Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, atstovaujama T. Uri, padedamo advokatų D. Waelbroeck, A. Steichen ir J. Bracker,

ieškovė byloje T-816/17,

palaikoma

Airijos, atstovaujamos J. Quaney ir A. Joyce, padedamų SC P. Gallagher, baristerio B. Doherty, ir SC S. Kingston,

įstojusios į bylą T-816/17 šalies,

Amazon ES Sàrl, įsteigta Liuksemburge (Liuksemburgas),

Amazon.com, Inc., įsteigta Sietle (Vašingtonas, JAV),

atstovaujamos advokatų D. Paemen, M. Petite ir A. Tombiński,

ieškovės byloje T-318/18,

prieš

Europos Komisiją, byloje T-816/17 atstovaujamą P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal ir F. Tomat, padedamų advokatės M. Chammas, o byloje T-318/18 – P.-J. Loewenthal ir F. Tomat,

atsakovę,

dėl SESV 263 straipsniu grindžiamų prašymų panaikinti 2017 m. spalio 4 d. Komisijos sprendimą (ES) 2018/859 dėl valstybės pagalbos SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), kurią Liuksemburgas suteikė „Amazon“ (OL L 153, 2018, p. 1),

* Proceso kalbos: anglų ir prancūzų.

BENDRASIS TEISMAS (septintoji išplėstinė kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. van der Woude, teisėjos V. Tomljenović (pranešėja) ir A. Marcoulli,

posėdžio sekretorė S. Spyropoulos, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2020 m. gegužės 5 ir 6 d. posėdžiui,

priima šį

Sprendimą

I. Ginčo aplinkybės

1 Bendrovė „Amazon.com, Inc.“, kurios buveinė yra JAV, ir jos kontroliuojamos įmonės (toliau kartu – „Amazon“ grupė) vykdo veiklą internete ir, be kita ko, sudaro mažmeninės prekybos internetu ir įvairių paslaugų teikimo internetu sandorius. Šiuo tikslu „Amazon“ grupė valdo kelias interneto svetaines skirtingomis Europos Sąjungos kalbomis, tarp jų amazon.de, amazon.fr, amazon.it ir amazon.es.

2 Iki 2006 m. gegužės mėn. „Amazon“ grupės veikla Europoje buvo valdoma iš JAV. Kalbant konkrečiai, mažmeninės prekybos ir paslaugų teikimo veiklą Europos interneto svetainėse vykdė du JAV įsteigti subjektai, t. y. „Amazon.com International Sales, Inc.“ (toliau – AIS) ir „Amazon International Marketplace“ (toliau – AIM), taip pat kiti Prancūzijoje, Vokietijoje ir Jungtinėje Karalystėje įsteigti subjektai.

3 2003 m. buvo suplanuota restruktūrizuoti „Amazon“ grupės veiklą Europoje. Šis restruktūrizavimas, kuris iš tikrųjų buvo įgyvendintas 2006 m. (toliau – 2006 m. restruktūrizavimas), buvo susijęs su dviejų bendrovių, kurių buveinės yra Liuksemburge (Liuksemburgas), įsteigimu. Kalbant konkrečiau, tai buvo, pirma, „Amazon Europe Holding Technologies SCS“ (toliau – *LuxSCS*) – Liuksemburgo paprastoji komanditinė ūkinė bendrija, kurios nariai buvo JAV įmonės, ir, antra, „Amazon ES Sàrl“ (toliau – *LuxOpCo*), kurios, kaip ir *LuxSCS*, registruotoji buveinė buvo Liuksemburge.

4 *LuxSCS* pirmiausia sudarė kelis susitarimus su tam tikrais „Amazon“ grupės subjektais, įsteigtais JAV, t. y.:

– anksčiau galiojusių intelektinės nuosavybės teisių licencijos ir perleidimo susitarimus (*License and assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property*, toliau kartu – IN teisių perleidimo sutartis) su JAV įsteigtu „Amazon“ grupės subjektu „Amazon Technologies, Inc.“ (toliau – ATI),

– sąnaudų pasidalijimo susitarimą (toliau – SPS), 2005 m. sudarytą su ATI ir su JAV įsteigtu „Amazon“ grupės subjektu „A 9.com, Inc.“ (toliau – A 9). Pagal IN teisių perleidimo sutartį ir SPS *LuxSCS* įgijo teisę naudotis tam tikromis intelektinės nuosavybės teisėmis ir jų „antriniais kūriniais“, kuriuos valdė ir kūrė A 9 ir ATI. SPS nurodytas nematerialusis turtas iš esmės apėmė tris intelektinės nuosavybės kategorijas, t. y. technologijas, klientų duomenis ir prekių ženklus. Pagal SPS ir IN teisių perleidimo sutartį *LuxSCS* taip pat galėjo suteikti sublicenciją naudotis

nematerialiuoju turtu, be kita ko, siekdama eksploatuoti Europos interneto svetaines. Kaip atlygį už šias teises *LuxSCS* turėjo mokėti IN teisių perleidimo įmokas ir jai tenkančią metinę išlaidų, susijusių su SPS plėtros programa, dalį.

5 Vėliau *LuxSCS* ir *LuxOpCo* sudarė 2006 m. balandžio 30 d. įsigaliojusią licencijos sutartį dėl minėto nematerialiojo turto (toliau – licencijos sutartis). Pagal ją *LuxOpCo* įgijo teisę naudoti nematerialųjį turtą mainais už *LuxSCS* mokėtiną mokestį (toliau – licencijos mokestis).

6 Galiausiai *LuxSCS* sudarė licencijos ir intelektinės nuosavybės teisių perleidimo sutartį su „Amazon.co.uk Ltd“, „Amazon.fr SARL“ ir „Amazon.de GmbH“, pagal ją *LuxSCS* gavo tam tikrus prekių ženklus ir Europos interneto svetainių intelektinės nuosavybės teises.

7 2014 m. „Amazon“ grupė buvo antrą kartą restruktūrizuota ir *LuxSCS* ir *LuxOpCo* sudarytos sutartys nebebuvo taikomos.

A. Dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių

8 Rengiantis 2006 m. restruktūrizavimui, „Amazon.com“ ir mokesčių konsultantas 2003 m. spalio 23 d. ir 31 d. raštais paprašė Liuksemburgo mokesčių administratoriaus priimti išankstinį sprendimą dėl mokesčių, patvirtinantį *LuxOpCo* ir *LuxSCS* apmokestinimą Liuksemburgo pelno mokesčiu.

9 2003 m. spalio 23 d. raštu „Amazon.com“ paprašė patvirtinti licencijos mokesčio, kurį *LuxOpCo* turėjo mokėti *LuxSCS* nuo 2006 m. balandžio 30 d., dydžio apskaičiavimą. Šis „Amazon.com“ prašymas buvo grindžiamas jos mokesčių konsultantų parengta sandorių kainodaros ataskaita (toliau – 2003 m. sandorių kainodaros ataskaita). Šios ataskaitos autoriai iš esmės siūlė sandorių kainodaros nustatymo tvarką, pagal ją, anot jų, buvo galima nustatyti pelno mokesčio, kurį *LuxOpCo* turėjo sumokėti Liuksemburge, sumą. Kalbant konkrečiau, 2003 m. spalio 23 d. raštu „Amazon.com“ paprašė patvirtinti, kad pagal 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje aprašytą sandorių kainodaros nustatymo tvarką apskaičiuojant metinio mokesčio, kurį *LuxOpCo* turėjo mokėti *LuxSCS* pagal licencijos sutartį, dydį *LuxOpCo* buvo suteikta galimybė gauti „tinkamą ir priimtiną pelną“ pagal sandorių kainodaros politiką ir iš dalies pakeisto 1967 m. gruodžio 4 d. *Loi concernant l'impôt sur le revenu* (Pajamų mokesčio įstatymas, toliau – PMĮ) 56 straipsnį bei 164 straipsnio 3 dalį. 2003 m. spalio 23 d. rašte licencijos mokesčio, kurį *LuxOpCo* turėjo mokėti *LuxSCS*, apskaičiavimo metodas buvo apibūdintas taip:

„1. Apskaičiuoti ir bendrovei *LuxOpCo* paskirti *LuxOpCo* grąžą“, kuri yra lygi: a) bendrų metinių bendrovės *LuxOpCo* ES veiklos sąnaudų [*konfidencialu*] [1] procentinei daliai; arba b) bendram veiklos pelnui ES, priskiriamam Europos svetainėms per šiuos metus, jeigu jis yra mažesnis.

2. Licencijos mokestis apskaičiuojamas iš veiklos pelno ES atimant bendrovės *LuxOpCo* grąžą, tačiau jis negali būti mažesnis nei nulis.

3. Metinis mokesčio dydis apskaičiuojamas licencijos mokestį padalijus iš bendrų metinių pajamų ES.

4. Nepaisant to, kas išdėstyta pirma, bet kurių metų bendrovės *LuxOpCo* grąža negali būti mažesnė nei 0,45 % pajamų ES ir didesnė nei 0,55 % pajamų ES.

[1] Neskelbiami konfidencialūs duomenys.

5. a) Tuo atveju, jeigu pagal 1 punktą nustatyta bendrovės *LuxOpCo* grąža būtų mažesnė nei 0,45 % pajamų ES, bendrovės *LuxOpCo* grąža koreguojama, kad būtų lygi: i) 0,45 % pajamų ar veiklos pelno ES; arba ii) veiklos pelnui ES, jeigu jis yra mažesnis.
   b) Tuo atveju, jeigu pagal 1 punktą nustatyta bendrovės *LuxOpCo* grąža būtų didesnė nei 0,55 % pajamų ES, bendrovės *LuxOpCo* grąža koreguojama, kad būtų lygi: i) 0,55 % pajamų ar veiklos pelno ES; arba ii) veiklos pelnui ES, jeigu jis yra mažesnis.“

10 Kito mokesčių konsultanto parengtame 2003 m. spalio 31 d. rašte „Amazon.com“ paprašė patvirtinti bendrovės *LuxSCS*, jos JAV įsikūrusių narių ir dividendų, kuriuos pagal tokią struktūrą gauna bendrovė *LuxOpCo*, apmokestinimą. Tame rašte paaiškinta, kad bendrovė *LuxSCS*, kuri yra komanditinė ūkinė bendrija (pranc. *société en commandite simple*), atskirai nuo savo narių neturi mokesčių mokėtojo statuso, todėl Liuksemburge neapmokestinama nei pelno, nei grynojo turto mokesčiu.

11 2003 m. lapkričio 6 d. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės *Administration des contributions directes* (tiesioginių mokesčių administracija, toliau – Liuksemburgo mokesčių administratorius arba Liuksemburgo mokesčių institucijos) išsiuntė „Amazon.com“ raštą (toliau – nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių), kuris iš dalies suformuluotas taip:

„<…> Gerbiamasis pone,

„Susipažinęs su 2003 m. spalio 31 d. raštu, kurį man atsiuntė [jūsų mokesčių] konsultantas, taip pat su jūsų 2003 m. spalio 23 d. raštu ir išnagrinėjęs jūsų poziciją dėl Liuksemburgo mokesčių taikymo jūsų būsimai veiklai, džiaugiuosi galėdamas jus informuoti, kad galiu pritarti abiejų raštų turiniui <…>“.

12 „Amazon.com“ prašymu Liuksemburgo mokesčių administratorius pratęsė nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių galiojimą iki 2010 m. ir faktiškai jį taikė iki 2014 m. birželio mėn., kai buvo pakeista „Amazon“ grupės struktūra Europoje. Taigi nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo taikomas nuo 2006 m. iki 2014 m. (toliau – nagrinėjamas laikotarpis).

B. Dėl administracinės procedūros Komisijoje

13 2014 m. birželio 24 d. Europos Komisija paprašė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateikti informacijos apie „Amazon“ grupei taikomus išankstinius sprendimus dėl mokesčių. 2014 m. spalio 7 d. Komisija paskelbė sprendimą pradėti oficialią tyrimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį.

14 Atlikdama pradėtą tyrimą Komisija paprašė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon.com“ pateikti įvairios informacijos. Atsakydama į prašymus pateikti informaciją „Amazon.com“ pateikė 2017 m. kovo 23 d. *United States Tax Court* (JAV federalinis mokesčių bylų teismas) nuomonę (toliau – JAV federalinio mokesčių bylų teismo nuomonė), kuri buvo pateikta *Internal Revenue Service* (JAV Federalinės vyriausybės mokesčių tarnyba, IRS) pareiškus ieškinį dėl su šio sprendimo 4 punkte nurodytais susitarimais susijusių mokėjimų sumos.

15 Be to, „Amazon.com“ pateikė Komisijai mokesčių konsultanto parengtą naują sandorių kainodaros ataskaitą, kuria siekta *ex post* patikrinti, ar licencijos mokestis, bendrovės *LuxOpCo* sumokėtas bendrovei *LuxSCS* pagal nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių, atitiko įprastų rinkos sąlygų principą (toliau – 2017 m. sandorių kainodaros ataskaita).

C. Dėl ginčijamo sprendimo

16 2017 m. spalio 4 d. Komisija priėmė Sprendimą (ES) 2018/859 dėl valstybės pagalbos SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), kurią Liuksemburgas suteikė bendrovei „Amazon“ (OL L 153, 2018, p. 1; toliau – ginčijamas sprendimas).

17 Šio sprendimo 1 straipsnis iš dalies suformuluotas taip:

18 „[Nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių], kuriuo Liuksemburgas patvirtino <…> sandorių kainodaros tvarką, pagal kurią [*LuxOpCo*] 2006–2014 m. galėjo nustatyti savo pelno mokesčio įsipareigojimą Liuksemburge, ir tai, kad Liuksemburgas vėliau priėmė metines pelno mokesčio deklaracijas, parengtas taikant tą tvarką, yra [valstybės] pagalba. <…>“

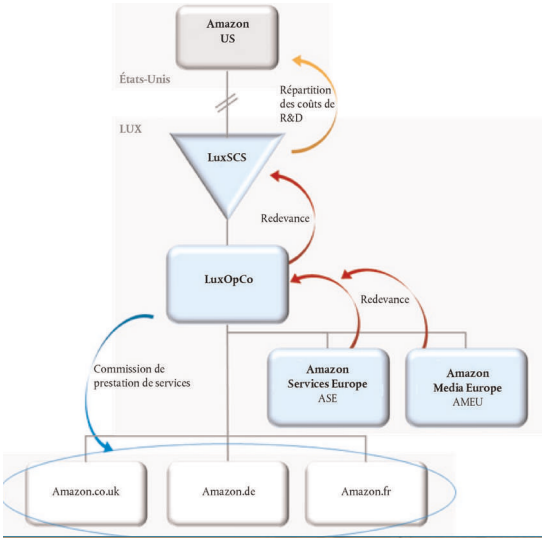
1. Dėl faktinių ir teisinių aplinkybių apibūdinimo

19 Ginčijamo sprendimo 2 skirsnyje „Faktinės ir teisinės aplinkybės“ Komisija, be kita ko, apibūdino nagrinėjamą „Amazon“ grupę, nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių, taikytiną nacionalinę teisę ir sandorių kainodaros gaires.

a) Dėl „Amazon“ grupės pristatymo

20 Pristatydama „Amazon“ grupę Komisija apibūdino jos veiklą, susijusią su mažmenine prekyba ir paslaugomis, taip pat minėtos grupės sudėtį, kiek tai buvo reikšminga priimant ginčijamą sprendimą.

21 Nagrinėjamu laikotarpiu „Amazon“ grupės struktūrą Europoje Komisija atvaizdavo pateikdama tokią schemą:



22 Pirma, dėl *LuxSCS* Komisija pažymėjo, kad ši bendrovė neturėjo fizinio pavidalo ar darbuotojų Liuksemburge. Komisijos teigimu, nagrinėjamu laikotarpiu bendrovė *LuxSCS* turėjo veikti išimtinai kaip „Amazon“ grupės veiklai Europoje, už kurią *LuxSCS* buvo atsakinga kaip pagrindinė veiklos vykdytoja, skirtą nematerialųjį turtą kontroliuojanti bendrovė. Vis dėlto ji

nurodė, kad *LuxSCS* taip pat buvo suteikusi paskolas grupės viduje keliems „Amazon“ grupės subjektams. Be to, Komisija pažymėjo, kad *LuxSCS* buvo kelių grupės viduje sudarytų susitarimų su ATI, A 9 ir *LuxOpCo*, šalis (žr. šio sprendimo 3 ir 5 punktus).

23 Antra, kalbant apie *LuxOpCo*, Komisija ypatingą dėmesį skyrė aplinkybei, kad nagrinėjamu laikotarpiu *LuxOpCo* buvo bendrovei *LuxSCS* visiškai priklausanti patronuojamoji įmonė.

24 Komisijos teigimu, po 2006 m. įvykusio „Amazon“ grupės veiklos Europoje restruktūrizavimo bendrovė *LuxOpCo* veikė kaip „Amazon“ grupės centrinė buveinė Europoje ir pagrindinė „Amazon“ grupės mažmeninės prekybos ir paslaugų teikimo internetu veiklos Europoje, vykdomos per ES svetaines, vykdytoja. Komisija nurodė, kad turėdama šį statusą bendrovė *LuxOpCo* turėjo toliau būti atsakinga už sprendimų, susijusių su mažmeninės prekybos ir paslaugų teikimo veikla, vykdoma per Europos interneto svetaines, priėmimą bei pagrindinių fizinių mažmeninės prekybos veiklos elementų administravimą. Be to, *LuxOpCo*, kaip oficiali „Amazon“ grupės atsargų Europoje pardavėja, taip pat buvo atsakinga už atsargų valdymą Europos interneto svetainėse. Ji buvo minėtų atsargų savininkė ir prisiėmė su jomis susijusią riziką bei nuostolius. Be to, Komisija nurodė, kad bendrovė *LuxOpCo* į apskaitą įtraukdavo tiek produktų pardavimo, tiek užsakymų vykdymo apyvartą. Galiausiai *LuxOpCo* taip pat vykdė „Amazon“ grupės Europos veiklos iždo valdymo funkcijas.

25 Toliau Komisija nurodė, kad *LuxOpCo* turėjo „Amazon Services Europe“ (toliau – ASE) ir „Amazon Media Europe“ (toliau – AMEU) – dviejų Liuksemburge reziduojančių „Amazon“ grupės subjektų, taip pat Jungtinėje Karalystėje, Prancūzijoje ir Vokietijoje įsteigtų „Amazon.com“ patronuojamųjų įmonių (toliau – susijusios ES bendrovės), kurios teikė įvairias *LuxOpCo* veiklai reikalingas paslaugas grupės viduje, akcijų. Nagrinėjamu laikotarpiu ASE valdė „Amazon“ grupės platformą „Marketplace“, skirtą ES trečiųjų šalių pardavėjams. AMEU buvo atsakinga už „Amazon“ grupės „skaitmeninę veiklą“ ES, kaip antai MP3 ir e. knygų pardavimą. Susijusios ES bendrovės teikė paslaugas Europos interneto svetainėms eksploatuoti.

26 Be to, Komisija pažymėjo, kad nagrinėjamu laikotarpiu *LuxOpCo* kartu su ASE ir AMEU, kurios buvo Liuksemburgo rezidentės, sudarė apmokestinamąjį vienetą Liuksemburgo mokesčių tikslais, kuriame *LuxOpCo* veikė kaip patronuojančioji bendrovė. Taigi šie trys subjektai kartu buvo vienas ir tas pats mokesčių mokėtojas.

27 Galiausiai, be licencijos sutarties, kurią *LuxOpCo* sudarė su *LuxSCS*, Komisija išsamiai apibūdino kai kurias kitas grupės viduje sudarytas sutartis, kurių šalis *LuxOpCo* buvo nagrinėjamu laikotarpiu, t. y. tam tikras 2006 m. gegužės 1 d. sudarytas paslaugų teikimo sutartis su susijusiomis ES bendrovėmis ir 2006 m. balandžio 30 d. sudarytas licencijos sutartis dėl intelektinės nuosavybės su ASE ir AMEU, pagal kurias šiems dviem subjektams buvo suteiktos neišimtinės sublicencijos naudotis nematerialiuoju turtu.

b) Dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių apibūdinimo

28 Išnagrinėjusi „Amazon“ grupės struktūrą Komisija apibūdino nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių.

29 Šiuo klausimu, pirma, ji nurodė šio sprendimo 8–10 punktuose paminėtus 2003 m. spalio 23 d. ir 31 d. raštus.

30 Antra, Komisija paaiškino 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos, kuria remiantis buvo pasiūlytas licencijos mokesčio sumos nustatymo metodas, turinį.

31 Pirmiausia Komisija nurodė, kad 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje buvo pateikta bendrovių *LuxSCS* ir *LuxOpCo* funkcijų analizė, kuria remiantis buvo nurodyta, kad pagrindinė *LuxSCS* veikla buvo tiktai bendrovės, valdančios nematerialųjį turtą, ir pagal SPS nuolat vystančios nematerialųjį turtą dalyvės veikla. Šioje ataskaitoje buvo nurodyta, kad bendrovė *LuxOpCo* buvo atsakinga už strateginių sprendimų, susijusių su mažmeninės prekybos ir ES svetainėse vykdoma paslaugų teikimo veikla, priėmimą bei pagrindinių fizinių mažmeninės prekybos veiklos elementų administravimą.

32 Toliau Komisija nurodė, kad 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje buvo skirsnis, kuriame aptartas tinkamiausios sandorių kainodaros nustatymo metodo pasirinkimas siekiant nustatyti, ar licencijos mokesčio dydis atitinka įprastų rinkos sąlygų principą. Ataskaitoje buvo išnagrinėti du metodai: pirmasis grindžiamas palyginamosios kainos laisvojoje rinkoje (toliau – PKLR) metodu, o kitas – likutinio pelno padalijimo metodu.

33 Pirma, taikant palyginamosios kainos laisvojoje rinkoje metodą, 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje buvo apskaičiuotas įprastas rinkos sąlygas atitinkantis 10,6 %–13,6 % licencijos mokesčio dydis, grindžiamas palyginimu su tam tikru „Amazon.com“ ir JAV mažmenininko sudarytu susitarimu, t. y. [*konfidencialu*] susitarimu.

34 Antra, taikant likutinio pelno padalijimo metodą, 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje buvo pateiktas bendrovės *LuxOpCo* „įprastų funkcijų, kurias ji atliko kaip valdymo bendrovė Europoje“, grąžos įvertis, apskaičiuotas prie *LuxOpCo* sąnaudų pridėjus pelno maržą. Šiuo tikslu buvo nuspręsta, kad „grynosios sąnaudos pridėjus pelno [maržą]“ (angl. *net cost plus mark up*) yra rodiklis, pagal kurį turėjo būti vertinamas atlygis už numatytas *LuxOpCo* funkcijas įprastomis rinkos sąlygomis. Buvo pasiūlyta pakoreguotoms *LuxOpCo* veiklos sąnaudoms taikyti [*konfidencialu*] pelno maržą. Komisija pažymėjo, kad, pagal 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitą, skirtumas tarp šios grąžos ir *LuxOpCo* veiklos pelno atitiko likutinį pelną, kuris visas buvo gautas naudojant *LuxSCS* pagal licenciją suteiktą nematerialųjį turtą. Komisija taip pat pažymėjo, kad remdamiesi šiuo apskaičiavimu 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos rengėjai padarė išvadą, jog licencijos mokesčio dydis, sudarantis 10,1–12,3 % *LuxOpCo* grynosios apyvartos, pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) gaires atitinka įprastų rinkos sąlygų kriterijų.

35 Galiausiai Komisija nurodė, kad 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos autoriai manė, jog rezultatai sutampa, ir buvo paminėję, kad įprastų rinkos sąlygų intervalas, taikomas apskaičiuojant licencijos mokesčio, kurį *LuxOpCo* turėjo mokėti *LuxOpCo*, dydį, sudaro 10,1–12,3 % *LuxOpCo* pardavimų. Tačiau 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos autoriai manė, kad likutinio pelno padalijimo analizė yra patikimesnė, todėl reikia remtis ja.

36 Trečia, ginčijamo sprendimo 2.2.5 skirsnyje „[Nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl] mokesčių padariniai“ Komisija nurodė, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius patvirtino, jog licencijos mokesčio dydžio nustatymo metodas, pagal kurį buvo nustatytos *LuxOpCo* metinės apmokestinamosios pajamos Liuksemburge, atitinka įprastų rinkos sąlygų principą. Ji pridūrė, kad pildydama metines mokesčių deklaracijas *LuxOpCo* rėmėsi nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių.

c) Dėl taikytinų nacionalinės teisės aktų apibūdinimo

37 Iš taikytinų nacionalinės teisės aktų Komisija pacitavo PMĮ 164 straipsnio 3 dalį. Pagal šią nuostatą „[į] apmokestinamąsias pajamas [turi būti įtrauktas] nuslėptas pelno paskirstymas“, o „nuslėptas pelno paskirstymas visų pirma atsiranda tada, kai akcininkas, dalininkas ar suinteresuotoji šalis tiesiogiai arba netiesiogiai gauna naudos iš bendrovės ar asociacijos, kurios jis įprastai nebūtų gavęs, jei nebūtų buvęs akcininku, dalininku ar suinteresuotąja šalimi“. Šiomis aplinkybėmis Komisija, be kita ko, nurodė, kad nagrinėjamu laikotarpiu Liuksemburgo mokesčių administratorius PMĮ 164 straipsnio 3 dalį aiškino taip, jog pagal ją Liuksemburgo mokesčių teisėje yra įtvirtintas „įprastų rinkos sąlygų principas“.

d) Dėl EBPO sandorių kainodaros sistemos apibūdinimo

38 Ginčijamo sprendimo 244–249 konstatuojamosiose dalyse Komisija pristatė EBPO sandorių kainodaros sistemą. Jos teigimu, „sandorių kainos“, kurias EBPO įtraukė į šios organizacijos 1995 m., 2010 m. ir 2017 m. paskelbtas gaires, yra kainos, už kurias įmonė perduoda materialųjį ir nematerialųjį turtą arba teikia paslaugas asocijuotosioms įmonėms. Pagal įprastų rinkos sąlygų principą, taikomą apmokestinant bendroves, nacionaliniai mokesčių administratoriai turėtų pripažinti grupės vidaus sandorių kainas, dėl kurių susitarė asocijuotosios grupės įmonės, tik tuo atveju, jeigu tos kainos atitiktų kainas, dėl kurių būtų susitarta sudarius nekontroliuojamus sandorius, t. y. savarankiškų bendrovių, rinkoje vykdančių derybas panašiomis aplinkybėmis, tarpusavio sandorius. Be to, Komisija pažymėjo, kad įprastų rinkos sąlygų principas grindžiamas atskiro subjekto požiūriu, pagal kurį mokesčių tikslais įmonių grupės nariai laikomi atskirais subjektais.

39 Komisija taip pat pažymėjo, kad EBPO gairėse (1995 m., 2010 m. ir 2017 m. jų redakcijose) išvardyti penki metodai, pagal kuriuos galima nustatyti įprastoms rinkos kainoms artimiausias sandorių grupės viduje kainas. Priimant ginčijamą sprendimą buvo reikšmingi tik trys iš jų, t. y. PKLR metodas, sandorio grynosios maržos metodas (toliau – SGMM) ir pelno padalijimo metodas. Ginčijamo sprendimo 250–256 konstatuojamosiose dalyse Komisija aprašė šių metodų esmę.

2. Dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių vertinimo

40 Ginčijamo sprendimo 154 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių patvirtina, jog sandorių kainodaros nustatymo metodas, pagal kurį buvo nustatomas metinio autorinio atlyginimo, kurį bendrovė *LuxOpCo* turėjo mokėti bendrovei *LuxSCS* pagal licencijos sutartį, savo ruožtu nustatančią bendrovės *LuxOpCo* metines apmokestinamąsias pajamas Liuksemburge, dydis, atitiko įprastų rinkos sąlygų principą. Ginčijamo sprendimo 155 konstatuojamojoje dalyje ji taip pat nurodė, kad, kai Liuksemburge pildė metines mokesčių deklaracijas ir siekė nustatyti metinę pelno mokesčio sumą, nagrinėjamu laikotarpiu *LuxOpCo* rėmėsi nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių. Kaip aiškiai matyti iš ginčijamo sprendimo 1 straipsnio ir, nepaisant to, kad šio sprendimo 605 ir 606 konstatuojamosiose dalyse yra tam tikrų netikslumų, Komisijos nuomone, valstybės pagalbą šiuo atveju sudarė nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių, siejamas su *LuxOpCo* metinių mokesčių deklaracijų priėmimu (priešingai, nei nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių pats savaime).

41 Ginčijamo sprendimo 9 skirsnyje „Ginčijamos priemonės vertinimas“ buvo siekiama įrodyti, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių ir *LuxOpCo* metinių mokesčių deklaracijų priėmimas, vertinami kartu, iš tikrųjų yra valstybės pagalba.

42 Tuo tikslu priminusi SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatytas valstybės pagalbos egzistavimo sąlygas Komisija nusprendė, kad šiuo atveju tenkinama pirmoji valstybės pagalbos egzistavimo sąlyga, pagal kurią reikalaujama, kad būtų vykdoma valstybės intervencija ar panaudojami valstybės ištekliai. Šiuo klausimu ji nurodė, pirma, kad atsakomybė už nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių tenka Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei. Antra, ji nusprendė, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių bendrovės *LuxOpCo* Liuksemburge mokėtinas mokestis buvo sumažintas, palyginti su panašioje padėtyje esančių įmonių mokėtinu mokesčiu. Taigi dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių buvo prarasti valstybės ištekliai, nes Liuksemburgo Didžioji Hercogystė atsisakė mokestinių pajamų, kurias kitu atveju būtų turėjusi teisę gauti iš *LuxOpCo*.

43 Dėl antros ir ketvirtos valstybės pagalbos buvimo sąlygų Komisija nusprendė, pirma, kad nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių turi būti laikomas turinčiu poveikį prekybai Sąjungoje, nes bendrovė *LuxOpCo* priklausė „Amazon“ grupei, vykdžiusiai veiklą keliose valstybėse narėse, ir pati vykdė mažmeninės prekybos veiklą Sąjungos interneto svetainėse. Komisija pridūrė, kad, bendrovei „Amazon“ taikydama palankią apmokestinimo tvarką, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė galėjo atitraukti investicijas nuo valstybių narių, kurios netaikė tokios palankios apmokestinimo tvarkos tarptautinei įmonių grupei priklausančioms bendrovėms. Antra, Komisija nurodė: kadangi nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių *LuxOpCo* buvo atleista nuo pelno mokesčio, kurį įprastomis sąlygomis būtų turėjusi mokėti, šis sprendimas yra veiklos pagalba. Taigi nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių atlaisvinus *LuxOpCo* finansinius išteklius, kuriuos ji galėjo panaudoti investicijoms į savo komercinę veiklą, buvo iškreipta konkurencija rinkoje.

44 Kalbėdama apie trečiąją valstybės pagalbos buvimo sąlygą, Komisija nurodė, kad, jeigu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtinamas rezultatas, aiškiai neatitinkantis rezultato, kuris būtų gautas įprastai taikant bendrąją apmokestinimo tvarką, ir tai nepagrindžiama, ir jeigu taikant tą atrankiąją tvarką sumažėja mokesčių mokėtojo mokestinis įsipareigojimas, palyginti su bendrovėmis, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, tuo sprendimu mokesčių mokėtojui suteikiamas atrankusis pranašumas. Komisija taip pat nusprendė, kad byloje nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių *LuxOpCo* buvo suteiktas atrankusis pranašumas, sumažinant jos Liuksemburge mokėtiną pelno mokestį.

a) Dėl pranašumo buvimo analizės

45 Ginčijamo sprendimo 9.2 skirsnyje „Pranašumas“ Komisija išdėstė motyvus, dėl kurių nusprendė, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių buvo suteiktas pranašumas bendrovei *LuxOpCo*.

46 Pirmiausia Komisija priminė, kad, kalbant apie mokestines priemones, mokesčių mokėtojui gali būti suteiktas pranašumas, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnį, sumažinant jo mokesčio bazę arba jo mokėtino mokesčio sumą. Ginčijamo sprendimo 402 konstatuojamojoje dalyje ji nurodė, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, siekiant įvertinti, ar apmokestinamųjų pajamų nustatymas suteikia pranašumą, reikia palyginti taikytą tvarką su įprasta apmokestinimo tvarka, pagrįsta laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios įmonės pajamų ir išlaidų skirtumu. Todėl, pasak Komisijos, „[išankstiniu sprendimu dėl mokesčių],

kuriuo mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė savo grupės vidaus sandoriams taikyti sandorių kainas, neatitinkančias kainų, kurios būtų taikomos savarankiškoms įmonėms, įprastomis rinkos sąlygomis rengiančioms derybas panašiomis aplinkybėmis, laisvai konkuruojant, tam mokesčių mokėtojui suteikiamas pranašumas, nes sumažinamos bendrovės apmokestinamosios pajamos, taigi, ir jos mokesčio bazė, taikytina pagal įprastą pelno mokesčio sistemą“.

47 Atsižvelgdama į šiuos vertinimus ginčijamo sprendimo 406 konstatuojamojoje dalyje Komisija padarė išvadą, kad siekdama nustatyti, jog nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių buvo suteiktas ekonominis pranašumas *LuxOpCo*, ji privalo įrodyti, kad taikant nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintą sandorių kainodaros nustatymo tvarką gautas rezultatas neatitiko patikimo apytikslio rinkoje gaunamų rezultatų įverčio, taigi bendrovės *LuxOpCo* mokesčio bazė, taikyta apskaičiuojant pelno mokestį, buvo sumažinta. Komisijos teigimu, toks rezultatas buvo gautas dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių.

48 Šis teiginys grindžiamas viena pagrindine ir trimis papildomomis išvadomis.

1) Dėl pagrindinės išvados, kuria nustatytas pranašumas

49 Ginčijamo sprendimo 9.2.1 skirsnyje „Pirminis ekonominio pranašumo nustatymas“ Komisija nusprendė, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtinus sandorių kainodaros nustatymo metodą, pagal kurį *LuxOpCo* buvo mokamas atlygis tik už vadinamąsias „įprastas“ funkcijas, o visas tą atlygį viršijantis bendrovės *LuxOpCo* gautas pelnas priskiriamas bendrovei *LuxSCS*, taip papildant jai mokamą licencijos mokestį, buvo gautas rezultatas, neatitinkantis patikimo apytikslio rinkoje gaunamų rezultatų įverčio.

50 Iš esmės pagrindinėje išvadoje Komisija nusprendė, kad *LuxOpCo* ir *LuxSCS* funkcijų analizė, kurią atliko 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos autoriai ir galiausiai pripažino Liuksemburgo mokesčių administratorius, yra klaidinga ir ja remiantis negalima pasiekti įprastomis rinkos sąlygomis gaunamo rezultato. Priešingai, Liuksemburgo mokesčių administratorius turėjo padaryti išvadą, kad *LuxSCS* nevykdė „unikalių ir vertingų“ funkcijų, susijusių su nematerialiuoju turtu, į kurį ji turėjo tik teisinės nuosavybės teisę.

51 Siekdama tai įrodyti Komisija išnagrinėjo *LuxSCS* ir *LuxOpCo* vykdytas funkcijas, naudotą turtą ir prisiimtą riziką.

52 Toliau, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 519 konstatuojamosios dalies, remdamasi savo atlikta *LuxOpCo* ir *LuxSCS* funkcine analize Komisija išnagrinėjo nagrinėjamu atveju tinkamiausio sandorių kainodaros metodo pasirinkimą.

53 Kiek tai susiję su PKLR metodu, Komisija, atlikusi analizę pagal penkis panašumo kriterijus, kurie buvo nurodyti EBPO gairėse, priėjo prie išvados, kad taikant šį metodą, apibūdintą 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje, buvo gautas pernelyg didelis rezultatas, dėl kurio *LuxOpCo* rizikavo patirti nuostolių.

54 Komisijos teigimu, nagrinėjamu atveju SGMM buvo tinkamiausias sandorių kainodaros metodas įvertinti *LuxOpCo* mokėtiną licencijos sutartyje nustatytą mokestį. Ji nusprendė, kad unikalias ir vertingas funkcijas atlikusi šalis buvo *LuxOpCo*, o ne *LuxSCS*. Todėl pagal SGMM metodą vertinama šalis turėjo būti *LuxSCS*, o ne *LuxOpCo*.

55 Galiausiai ginčijamo sprendimo 9.2.1.4 skirsnyje Komisija pati pritaikė SGMM metodą šioje byloje.

56 Jos nuomone, vertinamas subjektas turėjo būti *LuxSCS*. Liuksemburgo mokesčių administratorius neturėjo sutikti su „Amazon.com“ teiginiu, kad pati nematerialiojo turto teisinė nuosavybė yra „unikalus indėlis“, už kurį bendrovė *LuxSCS* turėjo gauti atlygį, kurį sudarytų beveik visas bendrovės *LuxOpCo* komercinės veiklos pelnas. Šiuo klausimu Komisija, be kita ko, rėmėsi savo pačios *LuxSCS* ir *LuxOpCo* funkcine analize (ginčijamo sprendimo 9.2.1 skirsnis).

57 Dėl pelno lygio rodiklio pasirinkimo Komisija nusprendė, kad, turint omenyje tai, jog *LuxSCS* neužregistravo jokio pardavimo ir neprisiėmė jokios su nematerialiuoju turtu susijusios rizikos, tinkamas pelno dydžio rodiklis turėjo būti pagal visas tinkamas sąnaudas nustatoma marža (ginčijamo sprendimo 550 konstatuojamoji dalis).

58 Dėl sąnaudų bazės, kuriai šiuo atveju turėjo būti taikoma marža, Komisija iš esmės nusprendė, kad *LuxSCS* tik vykdė tarpininkės funkciją – sąnaudas, patirtas pagal IN teisių perleidimo sutartį ir SPS, perdavė bendrovei *LuxOpCo*, o tų sąnaudų sumą atitinkančią autorinio atlyginimo, pagal licencijos sutartį gaunamo iš bendrovės *LuxOpCo*, dalį perdavė bendrovėms A 9 ir ATI (ginčijamo sprendimo 551 konstatuojamoji dalis).

59 Atsižvelgdama į šiuos vertinimus Komisija ginčijamo sprendimo 555 konstatuojamojoje dalyje padarė išvadą, kad *LuxSCS* atlygį turėjo sudaryti dvi sudedamosios dalys. Anot Komisijos, pirmoji sudedamoji dalis turėjo atitikti su IN teisių perleidimo sutartimi ir SPS susijusių sąnaudų, kurioms neturėjo būti taikoma jokia marža, perkėlimą bendrovei *LuxOpCo*. Antrąją dalį, anot Komisijos, turėjo sudaryti marža, grindžiama sąnaudų baze, kurią sudaro vien sąnaudos, patirtos perkant išorės paslaugas, kad būtų galima išlaikyti nematerialiojo turto teisinę nuosavybę, kiek šios sąnaudos iš tikrųjų atitiko *LuxSCS* vardu vykdytas faktines funkcijas. Komisijos teigimu, tokiu atlygio dydžiu būtų užtikrintas rezultatas, atitinkantis įprastų rinkos sąlygų principą, nes jis būtų deramai atitikęs bendrovės *LuxSCS* indėlį į licencijos sutartį.

60 Dėl tinkamos maržos nustatymo Komisija pažymėjo, kad nors siekiant atlikti tokį veiksmą paprastai reikia palyginamumo analizės, nagrinėjamu atveju nebuvo įmanoma jos atlikti patikimai.

61 Užuot atlikusi palyginamumo analizę, Komisija nusprendė, kad gali remtis ES bendro sandorių kainodaros forumo 2010 m. ataskaitoje (toliau – BSKF ataskaita) padarytomis išvadomis. Bendras sandorių kainodaros forumas yra 2002 m. Komisijos sudaryta ekspertų grupė, kuri Komisijai padeda sandorių kainodaros klausimais. Minėtoje ataskaitoje nurodyta, kad bendrame sandorių kainodaros forume dalyvaujantys valstybių narių mokesčių administratoriai „mažos pridėtinės vertės grupės vidaus paslaugoms“ numatė 3–10 % maržą. Praktiškai tokių paslaugų teikimo sąnaudoms dažniausiai taikyta 5 % marža. Todėl Komisija nusprendė, kad *LuxSCS* išorės sąnaudoms, patirtoms siekiant išsaugoti jos nematerialiojo turto teisinę nuosavybę, verta taikyti tokią maržą.

62 Baigdama pirmąją išvadą, kad egzistuoja pranašumas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, Komisija nurodė, kad *LuxSCS* „atlyginimas įprastomis rinkos sąlygomis“ pagal licencijos sutartį turėjo būti lygus šios bendrovės patirtų IN teisių perleidimo sąnaudų ir pagal SPS patirtų sąnaudų sumai be maržos kartu su visomis tiesiogiai *LuxSCS* patirtomis atitinkamomis išlaidomis, kurioms turėjo būti taikoma 5 % marža, jeigu šios sąnaudos atitiko *LuxSCS* vardu faktiškai atliktas funkcijas. Toks atlygio dydis atspindi tai, ką savarankiška šalis, kurios padėtis panaši į bendrovės *LuxOpCo* padėtį, būtų pasirengusi mokėti už pagal

licencijos sutartį suteikiamas teises ir prisiimamus įsipareigojimus. Be to, Komisijos teigimu, šio atlygio dydžio pakako, kad *LuxSCS* galėtų padengti savo mokėjimo įsipareigojimus pagal IN teisių perleidimo sutartį ir SPS (ginčijamo sprendimo 559 ir 560 konstatuojamosios dalys).

63 Komisijos teigimu, kadangi Komisijos apskaičiuotas *LuxSCS* atlygis buvo mažesnis už *LuxSCS* atlygį, apskaičiuotą pagal nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintą sandorių kainodaros nustatymo metodą, minėtu sprendimu *LuxOpCo* buvo suteiktas pranašumas sumažinant jos mokesčio bazę Liuksemburgo pelno mokesčio tikslais, palyginti su bendrovių, kurių apmokestinamasis pelnas atitiko įprastomis rinkos sąlygomis sutartas kainas, apyvarta (ginčijamo sprendimo 561 konstatuojamoji dalis).

2) Dėl papildomų išvadų, kuriomis konstatuojamas pranašumas

64 Ginčijamo sprendimo 9.2.2 skirsnyje „Papildomas ekonominio pranašumo nustatymas“ Komisija pateikė papildomą išvadą dėl naudos, pagal kurią, net jeigu Liuksemburgo mokesčių administratorius būtų buvęs teisus, sutikdamas su 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje atlikta bendrovės *LuxSCS* funkcijų analize, nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintas sandorių kainodaros nustatymo metodas bet kuriuo atveju būtų buvęs pagrįstas netinkamai pasirinkta metodika, kurią taikant būtų gautas rezultatas, neatitinkantis patikimo apytikslio rinkoje gaunamų rezultatų įverčio. Ji pažymėjo, kad ginčijamo sprendimo 9.2.2 skirsnyje tęsiamu argumentavimu siekta ne tiksliai nustatyti atlygį, kurį *LuxOpCo* gautų įprastomis rinkos sąlygomis, o veikiau įrodyti, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių buvo suteiktas ekonominis pranašumas, nes patvirtintas sandorių kainodaros nustatymo metodas buvo grindžiamas trimis klaidingais metodikos pasirinkimais, dėl kurių buvo sumažintos bendrovės *LuxOpCo* apmokestinamosios pajamos, palyginti su bendrovėmis, kurių apmokestinamasis pelnas atitiko kainas, dėl kurių rinkoje susitariama įprastomis rinkos sąlygomis.

65 Šiomis aplinkybėmis Komisija padarė tris atskiras papildomas išvadas.

66 Pirmoje papildomoje išvadoje Komisija tvirtino, kad *LuxOpCo* buvo klaidingai laikoma vykdančia tik „įprastas“ valdymo funkcijas ir kad turėjo būti taikomas pelno padalijimo metodas su indėlio analize.

67 Antroje papildomoje išvadoje Komisija nusprendė, kad veiklos sąnaudų, kaip pelno rodiklio, pasirinkimas yra klaidingas.

68 Trečioje papildomoje išvadoje dėl pranašumo Komisija nusprendė, kad 0,55 % apyvartos Sąjungoje viršutinės ribos įtraukimas nėra tinkamas.

b) Dėl priemonės atrankumo

69 Ginčijamo sprendimo 9.3 skirsnyje „Atrankumas“ Komisija išdėstė motyvus, dėl kurių nusprendė, kad nagrinėjama priemonė yra atrankiojo pobūdžio.

c) Dėl pagalbos gavėjo nustatymo

70 Ginčijamo sprendimo 9.5 skirsnyje „Pagalbos gavėjas“ Komisija konstatavo, kad bet koks palankus *LuxOpCo* mokestinis vertinimas taip pat buvo naudingas visai „Amazon“ grupei, nes suteikė jai papildomų išteklių, todėl grupė turėjo būti laikoma vienu subjektu, kuriam buvo taikoma nagrinėjama pagalbos priemonė.

71 Ginčijamo sprendimo 10 skirsnyje „Susigrąžinimas“ Komisija teigė, kad, turint omenyje tai, jog pagalbos priemonė buvo suteikiama kiekvienais metais, kai mokesčių institucijos priimdavo *LuxOpCo* metinę mokesčio deklaraciją, „Amazon“ grupė negalėjo remtis senaties taisyklėmis, kad užginčytų pagalbos susigrąžinimą. Ginčijamo sprendimo 639–645 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė lėšų susigrąžinimo metodą.

II. Procesas ir šalių reikalavimai

A. Dėl proceso byloje T-816/17

72 2017 m. gruodžio 14 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ieškinį byloje T-816/17.

1. Dėl bylą nagrinėjančio teismo sudėties ir bylos nagrinėjimo pirmenybės tvarka

73 Remdamasis Bendrojo Teismo procedūros reglamento 67 straipsnio 2 dalimi Bendrojo Teismo septintosios kolegijos pirmininkas 2018 m. balandžio 12 d. nusprendė suteikti bylos T-816/17 nagrinėjimui pirmenybę.

74 2018 m. gegužės 11 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės dokumentą, jame buvo prašoma bylą T-816/17 perduoti nagrinėti septintajai išplėstinei kolegijai.

75 Pagal Procedūros reglamento 28 straipsnio 5 dalį byla T-816/17 buvo perduota nagrinėti septintajai išplėstinei kolegijai.

76 Kadangi vienas Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos teisėjas negalėjo posėdžiauti šioje byloje, 2018 m. birželio 21 d. sprendimu Bendrojo Teismo pirmininkas paskyrė į kolegiją Bendrojo Teismo pirmininko pavaduotoją. 2020 m. spalio 6 d. paskyrus vieną teisėjų kolegijos narį Teisingumo Teismo teisėju, vėliausiai paskirtas teisėjas, kaip tai suprantama pagal Procedūros reglamento 8 straipsnį, nedalyvavo nagrinėjant bylą, o šį sprendimą pagal minėto reglamento 22 straipsnį priėmė trys jį pasirašiusieji teisėjai.

2. Dėl įstojimo į bylą

77 2018 m. balandžio 16 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, juo Airija paprašė leisti įstoti į bylą T-816/17 palaikyti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės reikalavimų.

78 2018 m. gegužės 29 d. nutartimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas patenkino Airijos prašymą įstoti į bylą.

3. Dėl prašymų užtikrinti konfidencialumą

79 2018 m. gegužės 14 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, juo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė paprašė užtikrinti tam tikrų ieškinyje, tam tikruose ieškinio prieduose ir atsiliepime į ieškinį nurodytų duomenų konfidencialumą Airijos atžvilgiu.

80 2018 m. birželio 6 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, juo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė prašė užtikrinti dalies dubliko konfidencialumą Airijos atžvilgiu.

81 2018 m. rugsėjo 13 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, juo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė paprašė užtikrinti dalies tripliko konfidencialumą Airijos atžvilgiu.

82 Po to, kai Airijai buvo leista įstoti į bylą, ji gavo tik nekonfidencialias Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateiktuose prašymuose užtikrinti konfidencialumą nurodytų procesinių dokumentų versijas ir nepateikė jokių prieštaravimų dėl šių prašymų.

4. Dėl šalių reikalavimų

83 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė Bendrojo Teismo prašo:

– panaikinti ginčijamą sprendimą,

– nepatenkinus pirmesnio reikalavimo, panaikinti ginčijamą sprendimą tiek, kiek jame nurodyta susigrąžinti pagalbą,

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

84 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

– atmesti ieškinį kaip nepagrįstą,

– priteisti iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės bylinėjimosi išlaidas.

85 Airija Bendrojo Teismo prašo visiškai arba iš dalies panaikinti ginčijamą sprendimą pagal Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateiktus reikalavimus.

B. Dėl proceso byloje T-318/18

86 2018 m. gegužės 22 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo „Amazon ES S.à.r.l.“ ir „Amazon.com“ (toliau kartu – „Amazon“) ieškinį byloje T-318/18.

1. Dėl teismo sudėties ir bylos nagrinėjimo pirmenybės tvarka

87 Remdamasis Procedūros reglamento 67 straipsnio 2 dalimi Bendrojo Teismo septintosios kolegijos pirmininkas 2018 m. liepos 9 d. nusprendė suteikti bylos T-318/18 nagrinėjimui pirmenybę.

88 2018 m. liepos 11 d. Bendrasis Teismas, remdamasis Procedūros reglamento 28 straipsniu, Bendrojo Teismo septintosios kolegijos siūlymu nusprendė perduoti bylą T-318/18 nagrinėti išplėstinei kolegijai.

89 Kadangi vienas septintosios išplėstinės kolegijos teisėjas negalėjo posėdžiauti šioje byloje, 2018 m. liepos 19 d. sprendimu Bendrojo Teismo pirmininkas paskyrė į kolegiją Bendrojo Teismo pirmininko pavaduotoją. 2020 m. spalio 6 d. paskyrus vieną teisėjų kolegijos narį Teisingumo Teismo teisėju, vėliausiai paskirtas teisėjas, kaip tai suprantama pagal Procedūros reglamento 8 straipsnį, nedalyvavo nagrinėjant bylą, o šį sprendimą pagal minėto reglamento 22 straipsnį priėmė trys jį pasirašiusieji teisėjai.

2. Dėl prašymų užtikrinti konfidencialumą

90 2018 m. liepos 12 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentą, juo „Amazon“ prašė užtikrinti dalies ieškinio ir tam tikrų jo priede pateiktų dokumentų konfidencialumą visuomenės atžvilgiu.

3. Dėl šalių reikalavimų

91 „Amazon“ Bendrojo Teismo prašo:

– panaikinti ginčijamo sprendimo 1–4 straipsnius,

– nepatenkinus pirmojo reikalavimo, panaikinti ginčijamo sprendimo 2–4 straipsnius,

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

92 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

– atmesti ieškinį,

– priteisti iš „Amazon“ bylinėjimosi išlaidas byloje T-318/18.

C. Dėl bylų sujungimo ir žodinės proceso dalies

93 2018 m. rugpjūčio 7 d. ir 2019 m. balandžio 25 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo dokumentus, jais Didžioji Liuksemburgo Hercogystė paprašė sujungti bylas T-816/17 ir T-318/18, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis ir priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas.

94 2018 m. rugpjūčio 10 d. ir 2019 m. gegužės 21 d. kanceliarija gavo dokumentus, jais „Amazon“ paprašė sujungti bylas T-816/17 ir T-318/18, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis ir priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas.

95 2018 m. rugsėjo 14 d. Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas nusprendė šiuo proceso etapu nesujungti bylų T-816/17 ir T-318/18.

96 2019 m. spalio 3 d. nutartimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas nusprendė sujungti bylas T-816/17 ir T-318/18, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis.

97 Teisėjos pranešėjos siūlymu Bendrasis Teismas nusprendė pradėti žodinę proceso dalį ir, taikydamas Procedūros reglamento 89 straipsnyje numatytas proceso organizavimo priemones, šalių paprašė raštu atsakyti į klausimus. Į šią proceso organizavimo priemonę šalys atsakė per nustatytą terminą.

98 Šalys buvo išklausytos ir atsakė į Bendrojo Teismo žodžiu pateiktus klausimus per 2020 m. kovo 5 d. ir 6 d. posėdį. Šalys taip pat buvo išklausytos per posėdį dėl galimo bylų T-816/17 ir T-318/18 sujungimo siekiant priimti sprendimą, kuriuo būtų užbaigtas procesas, ir Bendrasis Teismas pažymėjo tai teismo posėdžio protokole. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ bei Airija nurodė, kad neprieštarauja tokiam sujungimui. Komisija patikslino, kad nepritaria galimam bylų sujungimui siekiant priimti sprendimą, kuriuo užbaigiamas procesas.

III. Dėl teisės

99 Bylose T-816/17 ir T-318/18 pareikštais ieškiniais siekiama, kad ginčijamas sprendimas būtų panaikintas tiek, kiek jame nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių ir kasmetinis jo įgyvendinimas kvalifikuojamas kaip valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, taip pat nurodyta susigrąžinti sumas, kurių Liuksemburgo Didžioji Hercogystė negavo kaip *LuxOpCo* mokėtino pelno mokesčio.

A. Dėl bylų T-816/17 ir T-318/18 sujungimo siekiant priimti sprendimą, kuriuo užbaigiamas procesas

100 Remdamasis Procedūros reglamento 19 straipsnio 2 dalimi Bendrojo Teismo septintosios išplėstinės kolegijos pirmininkas perdavė jo kompetencijai priskirtą klausimą dėl sprendimo sujungti bylas T-816/17 ir T-318/18, kad būtų priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas, spręsti Bendrojo Teismo septintajai išplėstinei kolegijai.

101 Per teismo posėdį išklausius šalis dėl galimo bylų sujungimo, reikia sujungti bylas T-816/17 ir T-318/18, kad būtų priimtas sprendimas, kuriuo užbaigiamas procesas, dėl tarp jų esančio ryšio.

B. Dėl ieškinio pagrindų ir argumentų, kuriais remiamasi

102 Grįsdamos ieškinius Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ remiasi atitinkamai penkiais ir devyniais pagrindais, kurie didžiąja dalimi sutampa. Savo įstojimo į bylą paaiškinime Airija išreiškė nuomonę dėl keturių iš penkių Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ieškinio pagrindų. Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ pagrindai iš esmės gali būti apibūdinti taip, kaip nurodyta toliau.

103 Pirma, pateikdamos pirmąjį pagrindą byloje T-816/17 ir pirmąjį–ketvirtąjį pagrindus byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ iš esmės ginčija Komisijos pagrindinę išvadą dėl *LuxOpCo* įgyto pranašumo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

104 Antra, pateikdamos ieškinio pirmojo pagrindo antros dalies trečiąjį prieštaravimą byloje T-816/17 ir penktąjį pagrindą byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija papildomas Komisijos išvadas dėl *LuxOpCo* skirtos mokesčių lengvatos, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimo.

105 Trečia, pateikdamos antrąjį pagrindą byloje T-816/17 ir šeštąjį bei septintąjį pagrindus byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija pagrindines ir papildomas Komisijos išvadas dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių atrankumo.

106 Ketvirta, ieškinio trečiajame pagrinde byloje T-816/17 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė tvirtina, kad Komisija pažeidė išimtinę valstybių narių kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje.

107 Penkta, pateikdamos ketvirtąjį pagrindą byloje T-816/17 ir aštuntąjį pagrindą byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ teigia, kad Komisija pažeidė jų teises į gynybą.

108 Šešta, pirmojo pagrindo antroje dalyje ir antrojo pagrindo antros dalies pirmame prieštaravime byloje T-816/17 ir aštuntajame pagrinde byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija tai, kad 2017 m. redakcijos EBPO gairės, kuriomis Komisija naudojosi priimdama ginčijamą sprendimą, yra reikšmingos nagrinėjamu atveju.

109 Septinta, pateikdamos penktąjį pagrindą, kuriuo siekiama pagrįsti papildomus reikalavimus byloje T-816/17, ir devintąjį pagrindą byloje T-318/18, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija Komisijos argumentų dėl šios institucijos nurodyto pagalbos susigrąžinimo pagrįstumą.

110 Įstojimo į bylą paaiškinime Airija nurodo, pirma, kad buvo pažeistas SESV 107 straipsnis, nes Komisija neįrodė, kad *LuxOpCo* buvo suteiktas pranašumas, antra, kad buvo pažeistas SESV 107 straipsnis, nes Komisija neįrodė, kad priemonė yra atrankiojo pobūdžio, trečia, kad buvo pažeisti ESS 4 ir 5 straipsniai, nes Komisija atliko paslėptą mokesčių derinimą, ir, ketvirta, kad buvo pažeistas teisinio saugumo principas, nes ginčijamame sprendime nurodyta susigrąžinti pagalbą.

111 Siekiant naudingai atsakyti į pagrindinių šalių nurodytus pagrindus ir į Airijos įstojimo į bylą paaiškinime išdėstytus argumentus, pirmiausia reikia aptarti tam tikrus teisės klausimus, kurie taikomi visiems šalių pateiktiems prieštaravimams ir pagrindams (šio sprendimo 112–129 punktai).

1. Preliminariosios pastabos

112 Remiantis suformuota jurisprudencija, pagal dabar galiojančią Sąjungos teisę tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, bet jos turi ja naudotis laikydamosi Sąjungos teisės (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taigi, nors valstybių narių intervencija tiesioginių mokesčių srityje priskiriama prie Sąjungoje nesuderintų sričių, ji nėra pašalinta iš valstybės pagalbos kontrolę reglamentuojančių teisės aktų taikymo srities (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 142 punktas).

113 Vadinasi, Komisija mokestinę priemonę gali kvalifikuoti kaip valstybės pagalbą, jeigu tenkinamos tokiam kvalifikavimui keliamos sąlygos (šiuo klausimu žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 28 punktą ir 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 81 punktą). Iš tikrųjų valstybės narės turi naudotis kompetencija mokesčių srityje, laikydamosi Sąjungos teisės (2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-487/08, EU:C:2010:310, 37 punktas). Todėl šiomis aplinkybėmis valstybės narės negali patvirtinti jokių priemonių, kurios gali būti su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 143 punktas).

a) Dėl SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygų nustatymo atsižvelgiant į nacionalines mokestines priemones

114 Priemonė, kuria viešosios valdžios institucijos tam tikroms įmonėms taiko palankesnį apmokestinimą, nors ji nėra valstybės išteklių perdavimas, bet dėl jos gavėjai atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, yra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktas; taip pat žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 145 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

115 Kiek tai susiję su mokestinėmis priemonėmis, pats pranašumo egzistavimas gali būti nustatytas tik palyginus su vadinamuoju „įprastu“ apmokestinimu (2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktas). Vadinasi, tokia priemonė gavėjui suteikia ekonominį pranašumą, jeigu ji sumažina paprastai įmonės biudžetui tenkančią naštą ir dėl šios priežasties, nors nėra subsidija tiesiogine žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 punktas ir 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 146 punktas).

116 Taigi, siekiant nustatyti mokesčių lengvatos buvimą, reikia palyginti gavėjo situaciją pritaikius nagrinėjamą priemonę su situacija, kuri būtų nesant nagrinėjamos priemonės (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Cellnex Telecom ir Telecom Castilla-La Mancha / Komisija*, C-91/17 P ir C-92/17 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2018:284, 114 punktą), ir taikant įprastą apmokestinimo tvarką (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 147 punktas).

117 Dėl įmonių grupei priklausančios integruotos bendrovės mokestinės situacijos nustatymo pirmiausia pažymėtina, jog grupės viduje jos sudarytų sandorių kaina buvo nustatyta ne rinkos sąlygomis. Iš tikrųjų dėl šios kainos sutaria tos pačios grupės bendrovės, todėl jų neveikia rinkos jėgos (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 148 punktas).

118 Taigi, jeigu nacionalinėje mokesčių teisėje apmokestinant pelno mokesčiu neišskiriamos integruotos ir savarankiškos įmonės, pagal tą nacionalinę teisę tokios integruotos įmonės ekonominės veiklos pelnas apmokestinamas taip, lyg jis būtų gautas iš rinkos kaina sudarytų sandorių. Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad, kai Komisija, naudodamasi pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį jai suteikta kompetencija, nagrinėja tokiai integruotai bendrovei taikytą mokestinę priemonę, ji gali palyginti tokios integruotos įmonės mokesčių naštą, kurią lemia tos mokestinės priemonės taikymas, su mokesčių našta, kurią turėtų rinkos sąlygomis veikianti panašioje faktinėje situacijoje esanti įmonė, jai pritaikius įprastas nacionalinėje teisėje nustatytas apmokestinimo taisykles (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 149 punktas).

119 Be to, šios išvados patvirtintos 2006 m. birželio 22 d. Sprendime *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416), susijusiame su Belgijos mokesčių teise, pagal kurią integruotos ir savarankiškos bendrovės vertinamos vienodai. Iš tikrųjų to sprendimo 95 punkte Teisingumo Teismas pripažino, kad būtina palyginti išimtinę pagalbos tvarką „su įprasta

apmokestinimo tvarka, pagrįsta laisvos konkurencijos sąlygomis veikiančios įmonės pajamų ir išlaidų skirtumu“ (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 150 punktas).

120 Šiuo atveju, jeigu tą mokestinę priemonę taikydamos integruotai bendrovei nacionalinės valdžios institucijos pritarė tam tikro dydžio grupės viduje sudarytų sandorių kainai, remdamasi SESV 107 straipsnio 1 dalimi Komisija gali patikrinti, ar šis kainos dydis atitinka tą, kuris būtų nustatytas rinkos sąlygomis, kad įvertintų, ar tai lėmė įprastai atitinkamos įmonės biudžetui tenkančios mokesčių naštos sumažėjimą, taip jai suteikiant pranašumą, kaip tai suprantama pagal tą straipsnį.

121 Be to, reikia pažymėti, jog tada, kai Komisija taiko įprastų rinkos sąlygų principą, siekdama patikrinti, ar integruotos įmonės apmokestinamasis pelnas taikant mokestinę priemonę atitinka rinkos sąlygomis nustatytą apytikslį, bet patikimą apmokestinamąjį pelną, ji gali konstatuoti pranašumo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimą, tik jeigu dviejų lyginamųjų tarpusavio neatitiktis viršija tai apytiksliai sumai gauti taikyto metodo nulemtus netikslumus (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 152 punktas).

122 Nors Komisija nėra oficialiai saistoma EBPO gairių, vis dėlto šios gairės grindžiamos reikšmingais kompetentingų ekspertų grupės atliktais darbais, jose atsispindi tarptautiniu lygiu pasiektas bendras sutarimas dėl sandorių kainodaros, todėl jos tikrai turi praktinę reikšmę aiškinant su sandorių kainodara susijusius klausimus (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 155 punktas).

123 Šiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, kad, jeigu Komisija nustato, jog taikant nagrinėjamą mokestinę priemonę padaryta metodinė klaida, negalima daryti išvados, kad vien dėl metodinių reikalavimų nesilaikymo mokesčių našta neišvengiamai sumažėja. Komisija dar turi įrodyti, kad jos nurodytos atitinkamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių padarytos metodinės klaidos neleidžia pasiekti apytikslio, bet patikimo įprastomis rinkos sąlygomis grindžiamo rezultato, ir kad jos nulėmė apmokestinamojo pelno sumažėjimą, palyginti su mokesčių našta, kuri, pritaikius įprastas nacionalinėje teisėje nustatytas apmokestinimo taisykles, tektų panašioje, kaip aptariama bendrovė, faktinėje padėtyje esančiai įmonei, vykdančiai veiklą rinkos sąlygomis. Taigi iš esmės nepakanka vien nustatyti metodinės klaidos, kad būtų įrodyta, jog tam tikru išankstiniu sprendimu dėl mokesčių tam tikrai bendrovei buvo suteiktas pranašumas, taigi, kad būtų nustatyta, jog buvo suteikta valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 201 punktas).

124 Iš tikrųjų, kaip iš esmės pažymėjo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, pagal suformuotą jurisprudenciją SESV 107 straipsnio 1 dalyje paprastai įmonei tenkančių mokesčių sumažinimo priemonė apibrėžiama atsižvelgiant į jos poveikį (žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 85 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Valstybės pagalbos buvimas negali būti nei preziumuojamas, nei nustatomas remiantis skaičiavimo klaida, nedarančia įtakos rezultatui.

b) Dėl įrodinėjimo pareigos

125 Primintina, jog valstybės pagalbos kontrolės srityje ginčijamame sprendime Komisija iš esmės turi pateikti tokios pagalbos buvimo įrodymus (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Olympiaki Aeroporia Ypiresies / Komisija*, T-68/03, EU:T:2007:253, 34 punktą ir 2015 m. birželio 25 d. Sprendimo *SACE ir Sace BT / Komisija*, T-305/13, EU:T:2015:435, 95 punktą). Šiomis aplinkybėmis Komisija privalo rūpestingai ir nešališkai vykdyti atitinkamų priemonių tyrimo procedūrą, kad priimdama galutinį sprendimą, kuriuo patvirtinamas pagalbos egzistavimas ir tam tikrais atvejais jos nesuderinamumas ar neteisėtumas, turėtų kuo išsamesnių ir kuo patikimesnių įrodymų (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 194 punktas; šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Scott*, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90 punktą ir 2014 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Prancūzija / Komisija*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63 punktą).

126 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ginčijamame sprendime Komisija turėjo įrodyti, kad valstybės pagalbos, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, egzistavimui keliami reikalavimai buvo tenkinami. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad, nors neginčijama, jog valstybė narė turi diskreciją patvirtinti sandorių kainodarą, dėl šios diskrecijos Komisija negali netekti kompetencijos kontroliuoti, kad nagrinėjama sandorių kainodara nelemtų suteikiamo atrankiojo pranašumo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Šiomis aplinkybėmis Komisija turi atsižvelgti į tai, kad įprastų rinkos sąlygų principas jai suteikia teisę tikrinti, ar valstybės narės patvirtinta sandorių kainodara atitinka rinka grindžiamą apytikslį, bet patikimą rezultatą ir ar toks išnagrinėjus galimai konstatuotas neatitikimas neviršija tai apytiksliai sumai gauti taikyto metodo nulemtų netikslumų (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 196 punktas).

c) Dėl Bendrojo Teismo vykdytinos kontrolės lygio

127 Dėl kontrolės, kurią šiuo atveju turi vykdyti Bendrasis Teismas, lygio pažymėtina, jog, kaip matyti iš SESV 263 straipsnio, ieškinio dėl panaikinimo dalyką sudaro šiame straipsnyje išvardytų Sąjungos institucijų priimtų teisės aktų teisėtumo kontrolė. Todėl tokiame ieškinyje pateiktų ieškinio pagrindų nagrinėjimo tikslas nėra pakeisti per administracinę procedūrą atliktą išsamų bylos tyrimą ir jis neturi tokio poveikio (šiuo klausimu žr. 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 197 punktą; šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 84 punktą).

128 Kalbant apie valstybės pagalbos sritį, primintina, jog SESV apibrėžta valstybės pagalbos sąvoka yra teisinio pobūdžio ir turi būti aiškinama remiantis objektyviais duomenimis. Dėl šios priežasties Sąjungos teismas, atsižvelgdamas tiek į jam pateikto konkretaus ginčo aplinkybes, tiek į Komisijos atliktus techninius ar sudėtingus vertinimus, iš esmės privalo vykdyti visapusišką kontrolę, kiek tai susiję su klausimu, ar priemonė patenka į SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sritį (2014 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo *SNCM ir Prancūzija / Corsica Ferries France*, C-533/12 P ir C-536/12 P, EU:C:2014:2142, 15 punktas; 2016 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija ir Orange*, C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87 punktas; 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 198 punktas).

129 Dėl klausimo, ar integruotos bendrovės sandorių kainodaros nustatymo metodas atitinka įprastų rinkos sąlygų principą, primintina, jog, kaip pirma nurodyta, jeigu vertindama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį Komisija naudoja šią priemonę, ji turi atsižvelgti į tai, kad ji apytikslė.

Taigi vykdydamas kontrolę Bendrasis Teismas siekia patikrinti, ar ginčijamame sprendime nustatytos klaidos, kuriomis Komisija grindė konstatuotą pranašumo egzistavimą, viršija metodo, skirto rinka grindžiamam apytiksliam, bet patikimam rezultatui nustatyti, taikymo nulemtus netikslumus (2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 199 punktas).

2. Dėl ieškinio pagrindų ir argumentų, kuriais ginčijamas pagrindinis pranašumo konstatavimas

130 Kaip nurodyta šio sprendimo 103 punkte, pirmojo pagrindo antroje dalyje byloje T-816/17 ir pirmajame–ketvirtajame ieškinio pagrinduose byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ nurodo, kad Komisija pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį, kai ginčijamo sprendimo 9.2.1 skirsnyje pateiktoje pagrindinėje išvadoje konstatavo, kad *LuxOpCo* buvo suteiktas pranašumas (ginčijamo sprendimo 409–561 konstatuojamosios dalys). Kalbant konkrečiau, šiais pagrindais ir argumentais Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ siekia užginčyti ginčijamo sprendimo 394, 395 ir 401–579 konstatuojamosiose dalyse išdėstytus Komisijos argumentus, pagal kuriuos dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių įgyvendinimo nagrinėjamu laikotarpiu buvo sumažintas bendrovės *LuxOpCo* gautas atlygis, taigi, ir jai tenkanti mokesčių našta, palyginti su atlygiu, kurį ji būtų turėjusi gauti, jei minėtas sprendimas nebūtų priimtas ir jeigu ji būtų buvusi vertinama kaip bet kokia kita mokesčius mokanti bendrovė, kurios padėtis yra panaši. Savo argumentais dėl pagrindinės išvados, kurioje nustatytas pranašumas, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ siekia užginčyti, be kita ko, Komisijos išvadą, kad *LuxSCS* turėjo būti laikoma sandorio šalimi, vertintina taikant SGMM. Jais taip pat siekiama užginčyti Komisijos atlikto SGMM taikymo *LuxOpCo* tikslumą.

131 Kaip pažymėta šio sprendimo 110 punkte, įstojimo į bylą paaiškinime Airija pateikia argumentus Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nurodytam pirmajam ieškinio pagrindui pagrįsti.

132 Šiomis aplinkybėmis Airija išreiškia nuomonę dėl daugelio teisės klausimų, kilusių aiškinant sąvoką „įprastos rinkos sąlygos“, kurią Komisija vartojo šiuo atveju ir tam tikrose neseniai nagrinėtose bylose dėl valstybės pagalbos mokestinėse bylose. Kalbant konkrečiai, Airija tvirtina, kad Sąjungos teismo jurisprudencijoje, būtent 2006 m. birželio 22 d. Sprendime *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416), „neteigiama, kad valstybės narės privalo taikyti [įprastų rinkos sąlygų] principą“. Šios valstybės narės teigimu, minėta jurisprudencija taip pat negalima pagrįsti Liuksemburgui nustatytos pareigos Liuksemburgo nacionalinėje teisėje taikyti įprastų rinkos sąlygų principą (Komisijos ginamą jo versiją). Galiausiai Airija tvirtina, kad 2006 m. birželio 22 d. Sprendime *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416) Teisingumo Teismas nenustatė Sąjungos teisei būdingo įprastų rinkos sąlygų principo, neatsižvelgiant į tai, kas numatyta nacionalinėje teisėje.

a) Dėl tam tikrų Airijos argumentų, susijusių su pranašumo buvimu, priimtinumo

133 Komisija teigia, kad Airijos argumentai, pateikti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pirmajam pagrindui pagrįsti, yra nepriimtini. Iš tikrųjų, jos nuomone, Airijos argumentais siekiama įrodyti, kad Komisija klaidingai aiškino pranašumo sąvoką, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, remdamasi netinkamu kriterijumi, t. y. įprastų rinkos sąlygų principu *sui generis*, nors iš tikrųjų pirmajame pagrinde Liuksemburgo Didžioji Hercogystė veikiau nurodė, kad Komisija klaidingai taikė įprastų rinkos sąlygų principą.

134 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, nors pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 40 straipsnio trečią pastraipą ir pagal Bendrojo Teismo procedūros reglamento 142 straipsnio 3 dalį ir 145 straipsnio 2 dalies b punktą įstojančiai į bylą šaliai nedraudžiama pateikti naujų arba kitokių argumentų, nei pateikė šalis, kurios pusėje ji įstojo į bylą – priešingu atveju jai įstojant į bylą būtų tik pakartojami ieškinyje nurodyti argumentai – negalima sutikti, kad šiomis nuostatomis jai leidžiama, nurodant naujus ieškinio pagrindus, iš dalies pakeisti arba iškreipti ginčo dalyką, kuris buvo apibrėžtas ieškinyje (žr. 2019 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Le Port de Bruxelles ir Région de Bruxelles-Capitale / Komisija*, T-674/17, nepaskelbtas Rink., EU:T:2019:651, 44 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

135 Kitaip tariant, šiomis nuostatomis įstojusiai į bylą šaliai suteikiama teisė savarankiškai išdėstyti ne tik argumentus, bet ir pagrindus, jeigu jais pagrindžiami vienos iš pagrindinių šalių reikalavimai ir jeigu jie nėra visiškai nesusiję su argumentais, kuriais grindžiamas ieškovo ir atsakovo ginčas, nes tai pakeistų ginčo dalyką (žr. 2019 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Le Port de Bruxelles ir Région de Bruxelles-Capitale / Komisija*, T-674/17, nepaskelbtas Rink., EU:T:2019:651, 45 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

136 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad savo argumentais Airija iš esmės nurodo Komisijos nurodytą teisinį pagrindą, susijusį su Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei nustatyta pareiga taikyti įprastų rinkos sąlygų principą. Taigi Airija ginčija šio principo, kurį Komisija taikė ginčijamame sprendime, teisės šaltinius. Be to, Airijos argumentai susiję su šio principo turinio aiškinimu, o ne su jo įgyvendinimu taikant sandorių kainodaros nustatymo metodą.

137 Neginčijama, kad įprastų rinkos sąlygų principas, kaip antai taikomas nagrinėjamoje byloje, gali būti grindžiamas iš dalies pakeisto PMĮ 164 straipsnio 3 dalies nuostatomis dėl pajamų mokesčio. Tai, be kita ko, galima pagrįsti ginčijamo sprendimo 241 konstatuojamąja dalimi, ir šalys šios išvados neužginčijo. Pirmasis Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ieškinio pagrindas nesusijęs nei su klausimu, koks yra minėto principo teisės šaltinis, nei su šio principo aiškinimo klausimais. Savo pirmajame ieškinio pagrinde Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nurodo tariamas klaidas, kurias padarė Komisija, taikydama tam tikrus sandorių kainodaros nustatymo metodus, pateikdama argumentus dėl pranašumo buvimo, turint omenyje, kad, remiantis šiais metodais, galiausiai galima nustatyti, ar licencijos mokestis atitinka įprastomis rinkos sąlygomis gaunamą rezultatą.

138 Darytina išvada, kad Airijos argumentai, kuriais grindžiamas pirmasis Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ieškinio pagrindas, nesusiję su argumentais, kuriais grindžiamas jos pirmasis ieškinio pagrindas. Taigi šie argumentai turi būti atmesti kaip nepriimtini.

b) Dėl Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ pagrindų ir argumentų dėl pagrindinės išvados, kuria nustatytas pranašumas, pagrįstumo

139 Papildant šio sprendimo 130 punkte išdėstytas aplinkybes, reikia pažymėti, kad, pirmojo pagrindo byloje T-816/17 pirmoje dalyje ir pirmajame pagrinde byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija Komisijos atsisakymo taikyti PKLR metodą atliekant *ex post* analizę pagrįstumą, remiantis bendrovės „Amazon.com“ Komisijai pateiktais panašiais susitarimais.

140 Pateikdamos pirmojo pagrindo antros dalies pirmąjį ir antrąjį prieštaravimus byloje T-816/17 ir antrąjį pagrindą byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ tvirtina, kad Komisijos atlikta funkcinė analizė taikant SGMM yra klaidinga, nes ji padarė išvadą, jog *LuxSCS* yra mažiausiai sudėtinga šalis, ir kad SGMM Komisija taikė pasirinkusi netinkamą metodiką.

141 Pirmojo pagrindo antroje dalyje byloje T-816/17 ir trečiajame pagrinde byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ tvirtina, kad atlikdama pagrindinę analizę Komisija savavališkai ir šališkai atrinko parodymus, gautus per šio sprendimo 14 punkte minėtą JAV vykdytą procedūrą.

142 Pirmojo pagrindo trečioje dalyje byloje T-816/17 ir antrojo pagrindo šeštoje dalyje bei ketvirtajame pagrinde byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ tvirtina, kad ginčijamame sprendime Komisijos gautas rezultatas skiriasi nuo apytikslio, bet patikimo rezultato, gauto įprastomis rinkos sąlygomis.

143 Taigi iš esmės Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ argumentais, pateiktais ginčijant pagrindinę išvadą dėl pranašumo, siekiama užginčyti, pirma, aplinkybę, kad Komisija netaikė PKLR metodo, ir, antra, tai, kad Komisija taikė SGMM.

144 Kalbant apie argumentus, kuriais ginčijama tai, kad Komisija netaikė PKLR metodo, reikia pažymėti, jog neginčijama, kad nagrinėjamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių šis metodas netaikytas. Iš tikrųjų, nors šis metodas buvo išnagrinėtas 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje, kuri mokesčių institucijoms buvo pateikta siekiant pagrįsti prašymą priimti išankstinį sprendimą dėl mokesčių, jis nebuvo nurodytas 2003 m. spalio 23 d. rašte, kuriame „Amazon“ prašė patvirtinti licencijos mokesčio apskaičiavimo metodą (žr. šio sprendimo 9 punktą). Kaip konkrečiai matyti iš ginčijamo sprendimo 542 konstatuojamosios dalies, atlikdama analizę, kuria siekiama įrodyti pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimą, Komisija rėmėsi tik SGMM. Tačiau Komisijos vertinimais, kuriais siekiama paneigti galimybę taikyti PKLR metodą (ginčijamo sprendimo 521–538 konstatuojamosios dalys), negalima įrodyti SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatytos pirmosios sąlygos buvimo. Atsižvelgiant į tai, kad būtent Komisija turi įrodyti pranašumo buvimą (žr. šio sprendimo 125 ir 126 punktus), ir į tai, kad Komisijos vertinimais, kuriais siekiama paneigti galimybę taikyti PKLR metodą, nesiekiama to įrodyti, nėra reikalo nagrinėti ieškovių argumentų ir pagrindų, susijusių su PKLR metodu.

145 Dėl argumentų, kuriais ginčijamas Komisijos vertinimų, susijusių su šios institucijos atliktu SGMM taikymu, pagrįstumas (žr. šio sprendimo 146–297 punktus), reikia, pirma, nustatyti, kuria EBPO sandorių kainodaros gairių versija reikėtų remtis (žr. šio sprendimo 146–155 punktus). Antra, reikės patikrinti, ar Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ turi teisę teigti, kad Komisija padarė klaidų ginčijamame sprendime, kai taikė SGMM, ir dėl to jos pagrindinė išvada, kuria nustatytas pranašumas, negalioja (žr. šio sprendimo 156–297 punktus).

1) Dėl tam tikrų EBPO gairių, kurias naudojo Komisija, taikydama SGMM, reikšmingumo laiko atžvilgiu

146 Siekdama įrodyti pranašumo suteikimą Komisija ginčijamo sprendimo 9.2 skirsnyje rėmėsi įvairiomis kelių EBPO sandorių kainodaros gairių versijomis.

147 Antrojo pagrindo antros dalies pirmajame prieštaravime Liuksemburgo Didžioji Hercogystė iš esmės tvirtina, kad šiuo atveju reikia atsižvelgti būtent į 2003 m. susiklosčiusias ekonomines aplinkybes ir teisinį pagrindą. Nekreipiant dėmesio į tai, kad tiek 2003 m., kai buvo priimtas

nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių, tiek pastarąjį kartą pratęsiant jo galiojimą 2010 m., EBPO gairės buvo tik orientacinės Liuksemburgo valdžios institucijų gairės, neturinčios jokios privalomosios galios, ir vienintelės EBPO gairės, kurios galiojo priimant išankstinį sprendimą dėl mokesčių, buvo 1995 m. redakcijos EBPO gairės. Vis dėlto ginčijamame sprendime Komisija rėmėsi 2010 m. ir 2017 m. EBPO gairių redakcijomis, o tai prilygsta netinkamam referencinio pagrindo taikymui *ratione temporis*, nes jis turi būti nustatytas remiantis nagrinėjamų priemonių priėmimo metu egzistavusiomis faktinėmis aplinkybėmis ir kainų apskaičiavimo metodais.

148 „Amazon“ priduria, kad 2010 m. ir 2017 m. EBPO gairių redakcijose buvo padaryti kelis svarbūs pakeitimai, palyginti su jų 1995 m. versija, kaip antai įtrauktas funkcijų „Vystymas, priežiūra, apsauga ir eksploatavimas“ (angl. *Development, Maintenance, Protection and Exploitation*, toliau – DEMPE funkcijos) analizės metodas. „Amazon“ visų pirma ginčija tai, kad Komisija tinkamai taikė šį metodą, nes jis atsirado tik po nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių priėmimo datos, t. y. 2017 m. EBPO gairių redakcijoje.

149 Komisija ginčija šiuos argumentus.

150 Pirmiausia ji nurodo, kad ginčijamame sprendime EBPO gairės taikytos ne taip, lyg jos būtų privalomos normos, o kaip priemonė, padėjusi jai taikyti kriterijų, kurį Teisingumo Teismas nustatė 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija* (C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416) 95 punkte. Komisijos teigimu, priešingai, nei, atrodo, teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Liuksemburgo mokesčių administratorius, aiškindamas įprastų rinkos sąlygų principą, reguliariai rėmėsi šiomis gairėmis, todėl EBPO principai išlieka reikšmingi šioje byloje.

151 Toliau Komisija priduria, kad visos ginčijamame sprendime padarytos išvados grindžiamos 1995 m. EBPO gairių redakcija ir kad nuorodos į 2010 m. ir 2017 m. EBPO gairių redakcijas buvo pateiktos tik tais atvejais, kai vėlesnėse versijose paaiškinta 1995 m. gairių redakcija, bet jos nepakeistos.

152 Nagrinėjamu atveju iš tam tikrų ginčijamo sprendimo išnašų matyti, kad Komisija savo vertinimą, susijusį su pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimu, grindė, net jeigu tik iš dalies, ne tik 1995 m. EBPO gairių redakcija, bet ir minėtų gairių 2010 m. ir 2017 m. redakcijomis. Dėl 1995 m., 2010 m. ir 2017 m. EBPO gairių redakcijų reikia konstatuoti, kad jos skiriasi keliais aspektais ir tie skirtumai yra nevienodai svarbūs. Šie skirtumai yra paprasčiausi patikslinimai, neturintys jokios įtakos iki minėtų papildymų galiojusių versijų esmei, t. y. nurodymams, kurių ankstesnėse versijose, net ir netiesiogiai, nebuvo. Vienas iš nenagrinėtų EBPO gairių papildymų, kuris atsirado tik 2017 m. versijoje, yra DEMPE funkcijų analizės metodas (žr. šio sprendimo 148 punktą). Darydama pagrindinę išvadą, kad buvo suteiktas ekonominis pranašumas, Komisija, be kita ko, rėmėsi šiuo analizės metodu.

153 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 1 straipsnio ir netiesiogiai, be kita ko, iš ginčijamo sprendimo 394 ir 620 konstatuojamųjų dalių, aptariama priemonė, kaip ją apibrėžė Komisija, yra nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių ir vėlesnis minėtu sprendimu grindžiamų *LuxOpCo* metinių pelno mokesčio deklaracijų priėmimas. Nagrinėjamu laikotarpiu *LuxOpCo* teikė savo mokesčių deklaracijas, remdamasi nagrinėjamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių patvirtintu apskaičiavimo metodu, o 2006 m. ir 2010 m. minėto sprendimo galiojimas buvo pratęstas.

154 Atsižvelgiant į šias aplinkybes, reikia konstatuoti, kad Komisija savo išvadas dėl pranašumo buvimo galėjo grįsti gairėmis (jos, beje, tėra neprivalomoji priemonė), nustatytomis EBPO gairių 1995 m. redakcijoje. Tačiau tiek, kiek Komisija rėmėsi 2010 m. redakcijos EBPO gairėmis, pastaroji versija neturi reikšmės, nebent tai yra tik naudingas dar 1995 m. priimtų gairių paaiškinimas jų neišplečiant. Be to, kadangi gairės buvo paskelbtos pasibaigus nagrinėjamam laikotarpiui, ir atsižvelgiant į tai, kad jose pateikiamos rekomendacijos labai pasikeitė, palyginti su 1995 m. gairėmis, 2017 m. redakcijos EBPO gairės šiuo atveju nėra reikšmingos.

155 Kalbant konkrečiai apie DEMPE funkcijų analizės metodą, pažymėtina, kad nagrinėjamoje byloje jis negali būti laikomas reikšmingu laiko atžvilgiu, nes tai yra priemonė, kuri buvo nustatyta tik 2017 m. redakcijos EBPO gairėse.

2) Dėl Komisijos tariamai padarytų klaidų taikant SGMM ginčijamame sprendime

156 Kaip nurodyta šio sprendimo 9 punkte, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija įvairius Komisijos vertinimus, susijusius su SGMM taikymu, išdėstytus pagrindinėje išvadoje, kurioje nustatytas pranašumas.

157 Primintina, kad SGMM yra netiesioginis sandorių kainodaros nustatymo metodas. Kaip nurodyta 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.26 punkte, šiuo metodu siekiama pagal tinkamą bazę nustatyti grynąjį pelną, kurį gauna mokesčių mokėtojas, sudarydamas kontroliuojamąjį sandorį arba glaudžiai susijusius ar tęstinius kontroliuojamuosius sandorius. Šiai atitinkamai bazei nustatyti reikia pasirinkti pelno dydžio rodiklį, kaip antai sąnaudas, pardavimus ar turtą. Mokesčių mokėtojo vykdant kontroliuojamąjį sandorį gauto grynojo pelno rodiklis turi būti nustatytas remiantis grynojo pelno, kurį tas pats mokesčių mokėtojas arba nepriklausoma įmonė gauna iš panašių sandorių laisvoje rinkoje, rodikliu.

158 Kaip matyti iš 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.26 punkto, taikant SGMM, reikia nustatyti sandorio šalį, kurios pelno dydžio rodiklis, pavyzdžiui, sąnaudų marža, bus tikrinamas. Ši sandorio šalis vadinama „vertinama šalimi“. Tai šalis, kurios vadinamoji „įprastų rinkos sąlygų“ marža turi būti nustatyta. Paprastai vertinama yra ta šalis, kuriai sandorių kainodaros metodas gali būti taikomas patikimiausiai ir kurią tikrinant gali būti nustatyti patikimiausi lyginamieji duomenys.

159 Vertinama šalis pasirenkama remiantis grupės viduje sudaryto sandorio šalių funkcine analize. Pagal 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.43 punktą dažniausiai vertinama šalimi tampa šalis, kurios funkcinė analizė yra mažiausiai sudėtinga. Remiantis tuo metu, kai buvo pradėtos taikyti 1995 m. gairės, egzistavusiu aiškinimu, funkcinė analizė dažniausiai apima subjekto vykdomų funkcijų, turimo turto ir prisiimamos rizikos nagrinėjimą.

160 Be to, reikia pažymėti, kad SGMM laikomas tinkamu metodu, taikytinu vertinant šaliai, kuri, vykdant sandorį, kurio kainodara analizuojama, neatlieka kokių nors unikalių ar vertingų funkcijų, mokamą įprastas rinkos sąlygas atitinkantį atlygį.

161 Nagrinėjamu atveju Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir bendrovė „Amazon“ neginčija paties Komisijos SGMM pasirinkimo. Jos ginčija tik tai, kad Komisija teisingai taikė šį metodą. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija, pirma, Komisijos atliktą funkcinę analizę ir *LuxSCS*, kaip šalies, vertinamos taikant SGMM, pasirinkimą, antra, *LuxSCS* atlygio apskaičiavimą, t. y. pelno dydžio rodiklio ir Komisijos taikant SGMM pasirinkto maržos dydžio pasirinkimą, ir, trečia, gauto rezultato patikimumą.

i) Dėl „LuxSCS“, kaip vertinamos šalies, funkcinės analizės ir Komisijos pasirinkimo

162 Ginčijamo sprendimo 409–561 konstatuojamosios dalys, susijusios su pagrindine išvada dėl pranašumo buvimo, iš esmės įrodo, kad nagrinėjamu atveju Liuksemburgo mokesčių institucijos turėjo taikyti SGMM *LuxSCS*, kaip pasirinktai vertinamai sandorio šaliai, nes, atsižvelgiant į Komisijos atliktą funkcinę analizę, ji buvo „mažiau sudėtinga“ šalis. Iš šių konstatuojamųjų dalių taip pat matyti, kad, Komisijos teigimu, jeigu Liuksemburgo mokesčių institucijos būtų taikiusios SGMM *LuxSCS*, kaip pasirinktai vertinamai šaliai, *LuxOpCo* atlygis būtų buvęs didesnis, nei taikant nagrinėjamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių nustatytas atlygis. Todėl, Komisijos teigimu, taikant SGMM *LuxSCS*, kaip vertinamai sandorio šaliai, *LuxSCS* būtų mokėtas mažesnis licencijos mokestis, todėl *LuxOpCo* būtų gavusi didesnį atlygį.

163 Pirmojo pagrindo antroje dalyje byloje T-816/17 ir antrajame pagrinde byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija Komisijos atliktą funkcinę analizę. Jos, be kita ko, tvirtina, kad Komisija sumenkino *LuxSCS* funkcijas, sutelktą turtą ir prisiimtą riziką. Jų teigimu, *LuxSCS* valdė nematerialųjį turtą ir vykdė unikalias bei vertingas funkcijas, todėl negalėjo būti laikoma subjektu, vertinamu taikant Komisijos pasirinktą SGMM.

164 Šiomis aplinkybėmis reikia pabrėžti, kad savo argumentais dėl pagrindinės išvados dėl pranašumo buvimo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ neginčija to, kad Komisija tinkamai pasirinko SGMM kaip metodą nustatyti, kad licencijos mokestis buvo apskaičiuotas įprastomis rinkos sąlygomis. Taigi, kai Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija Komisijos atliktus vertinimus, susijusius su *LuxSCS* funkcine analize, pateiktus ginčijamo sprendimo 9.2.1.1 skirsnyje, jos iš esmės siekia užginčyti Komisijos teiginį, kad Liuksemburgo mokesčių institucijos *LuxSCS* turėjo laikyti „mažiau sudėtinga“ sandorio šalimi, kuri turėtų būti vertinama taikant SGMM.

165 Siekiant atsakyti į Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ argumentus, kad Komisija neturėjo teisės nuspręsti, jog Liuksemburgo mokesčių institucijos turėjo taikyti SGMM, *LuxSCS* laikydamos vertinama šalimi, nebūtina tikrinti *LuxOpCo* funkcinės analizės pagrįstumo. Kita vertus, kadangi Komisija siekė taikyti SGMM, laikydama *LuxSCS* vertinama šalimi, pakanka patikrinti, ar ginčijamo sprendimo 9.2.1.1 skyriuje išdėstyta *LuxSCS* funkcinė analizė yra pagrįsta ir ar, atsižvelgiant į šią analizę, bendrovei *LuxSCS* buvo galima pakankamai patikimai taikyti SGMM.

166 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad pagal 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.43 punktą sandorio šalis, kuriai taikomas SGMM, „turi būti įmonė, kurios atveju gali būti nustatyti patikimi duomenys apie geriausiai palyginamus sandorius“, kad tai „dažnai reiškia, kad reikia pasirinkti asocijuotąją įmonę, kuri yra mažiausiai sudėtinga, palyginti su kitomis su sandoriu susijusiomis įmonėmis, ir kuri neturi unikalaus ir vertingo nematerialiojo turto“, ir kad „bet [kuriuo] atveju pasirinkimas gali būti nedidelis dėl prieinamų duomenų nepakankamumo“. Kitaip tariant, pagal šį punktą, nors paprastai subjektas, apie kurį surinkta daugiausia patikimų duomenų, kuriais remiantis galima nustatyti panašumą, dažnai yra „mažiausiai sudėtingas“, taikant SGMM nebūtinai siekiama, kad šio metodo taikymas priklausytų nuo subjekto, kuris yra „mažiau sudėtingas“, nustatymo. Kita vertus, taikant šį metodą svarbu nustatyti, pirma, šalį, apie kurią galima rasti patikimiausių duomenų, ir, antra, išsiaiškinti, ar SGMM gali būti patikimai taikomas šiai šaliai.

167 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 166 punkte, ir, kaip visų pirma matyti iš 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 ir 3.43 punktų, taikant SGMM neišvengiamai reikia surasti patikimų duomenų, siekiant palyginti su vertinama šalimi. Taigi visi funkcinės analizės, funkcijų nagrinėjimo, su turtu susijusių argumentų ir prisiimamos rizikos vertinimai, taip pat visi argumentai, susiję su naudojamo turto „unikalumu ir vertingumu“, yra tik kriterijai, į kuriuos reikia atsižvelgti renkantis vertinamą šalį, kad būtų pasiektas patikimas rezultatas.

168 Būtent atsižvelgiant į šiuos argumentus reikia išnagrinėti prieštaravimus, kuriais ginčijama Komisijos atliekama *LuxSCS* funkcinė analizė, ir jos išvadą, kad šis subjektas turėjo būti vertinamas subjektas.

169 Šiuo klausimu reikia priminti, kad ginčijamo sprendimo 9.2.1.1.1 skirsnyje (šio sprendimo 419–429 konstatuojamosios dalys) Komisija aprašė *LuxSCS* vykdant kontroliuojamą sandorį atliekamas funkcijas.

170 Iš esmės, kaip apibendrinta ginčijamo sprendimo 418 konstatuojamojoje dalyje, Komisijos analizė grindžiama trimis pagrindiniais toliau nurodytais teiginiais. Visų pirma ji nusprendė, kad *LuxSCS* nevykdė „aktyvių“ funkcijų, susijusių su nematerialiojo turto plėtojimu, gerinimu, valdymu ar naudojimu, kad ji neturėjo teisės to daryti dėl bendrovei *LuxOpCo* suteiktos išimtinės licencijos ir kad neturėjo tokios kompetencijos. Toliau Komisija nurodė mananti, kad *LuxSCS* nenaudojo su šiuo nematerialiuoju turtu susijusio turto, o tik pasyviai valdė minėto turto nuosavybės teises ir jų naudojimo licenciją pagal SPS. Galiausiai ji pažymėjo, kad *LuxSCS* nebuvo prisiėmusi ir nekontroliavo su šia veikla susijusios rizikos, juolab kad neturėjo tam reikalingų veiklos ir finansinių pajėgumų.

171 Ginčijamo sprendimo 429 konstatuojamojoje dalyje Komisija padarė išvadą, kad vienintelės funkcijos, kurias galima laikyti per nagrinėjamąjį laikotarpį vykdytomis bendrovės *LuxSCS*, buvo funkcijos, susijusios su jos nematerialiojo turto „teisinės nuosavybės“ išlaikymu, bet net ir tos funkcijos buvo vykdomos kontroliuojant bendrovei *LuxOpCo*. Iš tikrųjų, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 418 ir 430 konstatuojamųjų dalių, *LuxSCS* tik „pasyviai“ valdė nematerialųjį turtą.

172 Toliau ginčijamo sprendimo 9.2.1.1.2 skirsnyje „Bendrovės LuxSCS naudojamas turtas“, visų pirma to sprendimo 430 konstatuojamojoje dalyje, Komisija iš esmės dar kartą priminė, kad *LuxSCS* buvo tik pasyvi nematerialiojo turto savininkė. Ginčijamo sprendimo 431 konstatuojamojoje dalyje Komisija ginčijo tai, kad *LuxSCS* nematerialųjį turtą naudojo pagal licenciją perleisdama jį bendrovei *LuxOpCo*. Ginčijamo sprendimo 432 konstatuojamojoje dalyje ji pakartojo savo nuomonę, kad bet kuriuo atveju *LuxSCS* nebuvo pajėgi faktiškai panaudoti nematerialųjį turtą.

173 Galiausiai ginčijamo sprendimo 9.2.1.1.3 skirsnyje (šio sprendimo 436–446 konstatuojamosios dalys) „Bendrovės *LuxSCS* prisiimama rizika“ Komisija išanalizavo riziką, su kuria susidūrė *LuxSCS*, tiek, kiek ši rizika buvo reikšminga vertinant licencijos sutartį. Minėto sprendimo 446 konstatuojamojoje dalyje ji šiuo klausimu padarė išvadą, kad negalima teigti, jog bendrovė *LuxSCS* veiksmingai prisiėmė riziką, siejamą su „Amazon“ nematerialiojo turto plėtojimu, gerinimu, valdymu ir naudojimu, be to, ji neturėjo finansinių pajėgumų tokiai rizikai prisiimti.

174 Be to, ginčijamo sprendimo 9.2.1.4.1 skirsnyje „Vertinama šalis turėtų būti *LuxSCS*“ Komisija iš esmės tvirtino, kad reikia stengtis nepainioti turimo turto sudėtingumo su aptariamo grupės vidaus sandorio šalių atliekamų funkcijų sudėtingumu (ginčijamo sprendimo 546 konstatuojamoji dalis). Toliau ji nurodė, kad nėra pagrindo daryti prielaidą, kad asocijuotoji

grupės bendrovė, suteikianti nematerialiojo turto naudojimo licenciją kitai grupės bendrovei, vykdo sudėtingesnes funkcijas nei ta bendrovė vien dėl to, kad jai teisiniu požiūriu priklauso sudėtingo turto nuosavybės teisės (ginčijamo sprendimo 546 konstatuojamoji dalis). Todėl, jos nuomone, Liuksemburgo mokesčių administratorius turėjo atmesti „Amazon“ teiginį, kad paprasčiausia teisinė nematerialiojo turto nuosavybė savaime yra „unikalus indėlis“. Jis veikiau turėjo reikalauti funkcinės analizės, įrodančios, kad *LuxSCS* atliko „unikalias ir vertingas funkcijas“ (ginčijamo sprendimo 547 konstatuojamoji dalis). Galiausiai, Komisijos teigimu, nors nagrinėjamu laikotarpiu *LuxSCS* buvo teisėta nematerialiojo turto savininkė, ginčijamo sprendimo 9.2.1.1 skirsnyje atlikta funkcinė analizė įrodo, kad ši bendrovė nevykdė jokios „aktyvios“ ir esminės funkcijos, susijusios su šio turto plėtojimu, gerinimu, priežiūra ar naudojimu (ginčijamo sprendimo 548 konstatuojamoji dalis).

175 Komisijos vertinimai, susiję su *LuxSCS* funkcijomis, didžiąja dalimi sutampa su bendrovės *LuxSCS* naudoto turto vertinimais. Tas pats pasakytina apie Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ pateiktus argumentus dėl šių vertinimų. Taigi reikia kartu išnagrinėti šiuos argumentus, o vėliau – argumentus, susijusius su *LuxSCS* prisiimta rizika, siekiant išsiaiškinti, ar Komisija teisingai nusprendė, kad ši bendrovė turėjo būti laikoma vertinamu subjektu.

– *Dėl bendrovės „LuxSCS“ funkcijų ir turto*

176 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija Komisijos teiginius dėl *LuxSCS* funkcijų. Kita vertus, kalbėdamos apie *LuxSCS* nematerialųjį turtą jos sutaria, kad šis turtas yra „unikalus ir vertingas“, tačiau nesiima apibrėžti šių sąvokų.

177 Pirma, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ kaltina Komisiją neatsižvelgus į tai, kad 1995 m. redakcijos EBPO gairėse buvo nustatyta, jog nematerialųjį turtą valdanti šalis paprastai nepasirenkama kaip šalis, vertintina taikant SGMM. Šiuo klausimu Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ pabrėžia, kad *LuxSCS* turėjo unikalaus ir vertingo nematerialiojo turto. Bendrovės *LuxSCS* suteikta technologija atliko pagrindinį vaidmenį plėtojant „Amazon“ grupės veiklą Europoje. Šis nematerialusis turtas buvo būtinas visai „Amazon“ grupės veiklai Europoje. Be to, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pabrėžia, kad *LuxSCS*, suteikdama *LuxOpCo* licenciją naudotis nematerialiuoju turtu, leido jai pasinaudoti plėtros veikla, kurią ATI ir A 9 vykdė JAV, ir optimaliai eksploatuoti šį turtą. Todėl *LuxOpCo* turėtų atlyginti bendrovei *LuxSCS* ne tik už jos indėlį, bet ir, netiesiogiai, „Amazon“ grupės JAV subjektams už jų indėlį.

178 Antra, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija Komisijos poziciją, kad reikia atskirti vadinamąsias „aktyvias“ ir vadinamąsias „pasyvias“ funkcijas ir, atliekant funkcinę analizę, vertinti tiktai šias funkcijas. Šiomis aplinkybėmis jos priekaištauja Komisijai ir dėl to, kad vertindama funkcijas ji neatsižvelgė į tai, jog bendrovė *LuxSCS* suteikė bendrovei *LuxOpCo* nematerialųjį turtą, įgyvendindama kontroliuojamąjį sandorį. „Amazon“ priduria, kad nematerialiojo turto suteikimas bendrovei *LuxOpCo* pagal licenciją yra *LuxSCS* vykdomas šio turto naudojimas, kaip tai numatyta 2017 m. redakcijos EBPO gairių 6.32 punkte.

179 Trečia, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ tvirtina, kad *LuxSCS*, priešingai, nei teigia Komisija, atliko unikalias ir vertingas funkcijas. Šiomis aplinkybėmis jos, be kita ko, pažymi, kad sudarydama SPS bendrovė *LuxSCS* prisidėjo prie nuolatinės nematerialiojo turto plėtros, nors ir neturėjo darbuotojų. Be to, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ teigimu, JAV subjektų ATI ir A 9 įnašai, t. y. tolesnis intelektinės nuosavybės vystymas ir tobulinimas, turi būti priskirti *LuxSCS* arba laikomi jos indėlio dalimi. Jų teigimu, *LuxSCS* vykdė „unikalias ir vertingas“ funkcijas, kuriomis pateisinama tai, kad ji laikoma sudėtingiausia sandorio šalimi. Be to, „Amazon“

tvirtina, kad tai, ar *LuxSCS* buvo pajėgi visiškai viena eksploatuoti elektroninės prekybos įmonę, nesuteikdama licencijos naudotis nematerialiuoju turtu kitam subjektui, neturi reikšmės vertinant, ar jos funkcijos yra unikalios.

180 Komisija ginčija šiuos argumentus.

181 Komisija pabrėžia, kad *LuxSCS* tik „pasyviai“ valdė nematerialųjį turtą ir iš tikrųjų jo nenaudojo. Vien unikalaus ir vertingo nematerialiojo turto nuosavybės nepakanka, kad šis subjektas būtų laikomas sudėtingu. Šiuo atveju jos taip pat nepakanka, norint pateisinti beveik viso *LuxOpCo* gauto pelno priskyrimą *LuxSCS*, nors jokia *LuxOpCo* veikla negalėtų būti vykdoma be galimybės naudotis nematerialiuoju turtu. Sudariusi licencijos sutartį bendrovė *LuxSCS* nebeturėjo teisės naudoti turto ir nebuvo pajėgi juo pasinaudoti. Nematerialųjį turtą *LuxOpCo* naudojo tik komercinėje veikloje. Atsižvelgdama į šias aplinkybes Komisija taip pat primena, kad *LuxSCS* neturėjo darbuotojų ir negalėjo vykdyti funkcijų, susijusių su nematerialiojo turto vystymu, tobulinimu ir eksploatavimu.

182 Be to, anot Komisijos, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ klaidingai remiasi JAV įsteigtų „Amazon“ grupės subjektų indėliu (žr. šio sprendimo 179 punktą), nes licencijos sutartis jiems netaikoma ir jų veikla yra nepriklausoma nuo *LuxSCS*. Taigi bet kuri galima šių subjektų funkcija, susijusi su nematerialiuoju turtu, aplinkybė, kad „Amazon.com“ darė įtaką *LuxSCS* arba *LuxOpCo*, ar IN teisių perleidimo sutarties ir SPS savybės neturi reikšmės atliekant *LuxSCS* funkcinę analizę. Taigi ATI ir A 9 atliekamos plėtros funkcijos negalėtų būti priskirtos *LuxSCS*, nes skirtingos SPS šalys veikia savo vardu ir savo rizika. Komisija tvirtina, kad bet kuriuo atveju IN teisių perleidimo sutartyje ir SPS jau buvo nustatytas atlygis įprastomis rinkos sąlygomis už ATI ir A 9 vykdomas funkcijas, susijusias su nematerialiuoju turtu. Bet koks kitas grupės vidaus sandoris tarp JAV subjektų ir *LuxOpCo* dėl nematerialiojo turto, kurio buvimo bet kuriuo atveju nei Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, nei „Amazon“ neįrodė, negali tapti pagrindas perleisti bendrovės *LuxOpCo* likutinio pelno bendrovei *LuxSCS*.

183 Šiuo klausimu, pirma, reikia priminti, kad, kaip jau buvo nurodyta šio sprendimo 166 punkte, pagal 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.43 punktą „asocijuot[oji] įmonė, kuriai taikomas grynosios maržos sandorio metodas, turėtų būti įmonė, kurios atveju gali būti nustatyti patikimi duomenys apie geriausiai palyginamus sandorius“, ir tai „dažnai reiškia, [kad] reikia pasirinkti asocijuotąją įmonę, kuri yra mažiausiai sudėtinga, palyginti su kitomis su sandoriu susijusiomis įmonėmis, ir kuri neturi unikalaus ir vertingo nematerialiojo turto“. Sąvoka „unikalus ar vertingas turtas“ nėra aiškiai apibrėžta 1995 m. redakcijos EBPO gairėse.

184 Iš 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.43 punkto matyti, kad šiose gairėse buvo siūloma šalies, kuriai priklauso unikalus ir vertingas turtas, nelaikyti šalimi, vertinama taikant SGMM, ir pirmenybę teikti kitai kontroliuojamojo sandorio šaliai. Logika, kuria grindžiamas minėtas 3.43 punktas, yra ta, kad paprastai sudėtingiau rasti patikimų palyginamų duomenų, siekiant išnagrinėti kontroliuojamojo sandorio šalį, kuriai priklauso unikalus ir vertingas nematerialusis turtas. Šis aiškinimas atitinka 1995 m. redakcijos EBPO gairių 6.26 punktą. Pagal šį punktą didelės vertės nematerialiojo turto atveju gali būti sunku nustatyti panašius nepriklausomų įmonių sandorius. Iš to paties punkto matyti, kad lyginamuosius duomenis nustatyti sudėtingiau, nes unikalus ar vertingas nematerialusis turtas paprasčiausiai valdomas. Reikia pažymėti, kad 1995 m. redakcijos EBPO gairių 6.26 punktas grindžiamas prielaida, jog nematerialusis turtas gali būti laikomas „unikaliu“, kai nėra šio turto lyginamųjų duomenų. Nematerialusis turtas yra „vertingas“, kai iš jo galima gauti dideles pajamas. Be to, reikia konstatuoti, kad šis aiškinimas atitinka 2017 m. redakcijos EBPO gairių 6.17 punkte pateiktą šios sąvokos apibrėžtį. Iš šio punkto matyti, kad

„unikalus ir vertingas nematerialusis turtas“ yra tas, kuris, pirma, nepanašus į nematerialųjį turtą, naudojamą potencialiai panašių sandorių šalių, ir, antra, kurį naudojant verslo sandoriuose ateityje turėtų būti gaunama didesnė ekonominė nauda nei ta, kuri galėtų būtų gauta, nesant minėto nematerialiojo turto.

185 Nagrinėjamu atveju, pirma, neginčijama, kad *LuxSCS* turėjo teises į „Amazon“ grupės nematerialųjį turtą Europoje ir perdavė šį turtą *LuxOpCo* naudotis pagal licencijos sutartį.

186 Šiuo klausimu, be šio sprendimo 4 ir 5 punktuose nurodytų aplinkybių, reikia pažymėti, kad pagal 2005 m. sausio 1 d. ATI ir *LuxSCS* sudarytą perleidimo sutartį, kuri yra viena iš IN teisių perleidimo sutarties dalių, *LuxSCS* buvo perleista dalies šio turto nuosavybė (žr. šios sutarties 3.1 ir 3.2 punktus), t. y. visų pirma ir daugiausia, interneto domenų Europoje vardai, kaip antai amazon.co.uk, amazon.fr ir amazon.de.

187 Be to, pagal 2005 m. sausio 1 d. ATI ir *LuxSCS* sudarytą licencijos sutartį *LuxSCS* įgijo teisę Europoje naudoti didžiąją dalį „Amazon“ grupės nematerialiojo turto, buvusio 2005 m., t. y. technologijas, išradimus, patentus, prekių ženklus, su klientais susijusias teises ir t. t., nors tai nebuvo išimtinė *LuxSCS* pagal licenciją įgyta teisė.

188 Be to, pagal SPS 6.2 punkto a papunktį ir 6.3 punkto a papunktį *LuxSCS* turėjo po 2005 m. išplėtotą neišimtinę A 9 ir ATI intelektinės nuosavybės licenciją ir išvestinių teisių nuosavybę, kuri buvo sukurta po 2005 m. panaudojant nematerialųjį turtą, kurio teisėta savininkė yra *LuxSCS*.

189 Galiausiai bendrovė *LuxSCS* sudarė intelektinės nuosavybės teisių perleidimo ir licencijos sutartis (angl. *Intellectual Property Assignment and License Agreement*) su susijusiomis ES bendrovėmis, pagal kurias bendrovė *LuxSCS* gavo įregistruotus prekių ženklus ir IN teises į Europos svetaines, kurias valdė šios susijusios įmonės.

190 Taigi *LuxSCS* priklausantis nematerialusis turtas apėmė šias tris intelektinės nuosavybės kategorijas: technologijas, su rinkodara susijusį nematerialųjį turtą ir klientų duomenis. Technologijos aspektas apėmė visus „Amazon“ grupės veiklos aspektus, visų pirma šios grupės kompiuterinės platformos technologijas, interneto svetainės vaizdą, katalogą, užsakymų vykdymą, logistiką, paieškos ir naršymo funkcijas, klientų aptarnavimą ir personalizacijos funkcijas.

191 Antra, reikia pažymėti, kad, nors Komisija teigia, jog *LuxSCS* nevykdė „unikalių ir vertingų funkcijų“, susijusių su nematerialiuoju turtu, ji neginčija, kad *LuxSCS* turimas ir vykdant kontroliuojamą sandorį *LuxOpCo* naudoti perduotas „nematerialusis turtas“ yra „unikalus ir vertingas“.

192 Kalbant konkrečiai, Komisija pagrįstai neužginčijo „Amazon“ teiginio, kad technologija yra unikali, nes nebuvo panašių technologijų, ir kad ji atliko esminį vaidmenį įgyvendinant įvairius „Amazon“ grupės komercinės veiklos Europoje aspektus, todėl padėjo gauti dideles pajamas. Be to, reikia pažymėti, kad, kaip teigia „Amazon“, nekyla abejonių dėl to, kad, be šios technologijos, grupės komercinė veikla nebūtų galėjusi įgyti tokios apimties ir pasiekti tokios sėkmės Europoje, kaip, beje, ir kituose pasaulio regionuose. Taip pat įtikinamas Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teiginys, kad nagrinėjamu laikotarpiu „Amazon“ grupė rėmėsi savo technologija, kuria „iš esmės“ grindžiamas jos verslo modelis, kad išsiskirtų tarp konkurentų, nes būtent ši technologija buvo unikalus ir vertingas indėlis, padėjęs (ir vis dar padedąs) „Amazon“ grupei išlikti konkurencingai labai konkurencingoje aplinkoje, kuriai būdingos mažos maržos. Be to, iš

ginčijamo sprendimo 338 konstatuojamosios dalies matyti, kad net dalis „Amazon“ grupės konkurentų pripažįsta, jog dėl „labai agresyvios investavimo į technologiją“ strategijos „Amazon“ grupės mažmeninės prekybos platforma „šiuo metu yra sunkiai prilygstamas konkurencinis pranašumas“. Taigi, kiek tai susiję su technologija, tai buvo turtas, į kurį panašaus turto nebuvo.

193 Be to, šiuo klausimu reikia pažymėti, kad nebūtina nagrinėti Komisijos argumentų, kuriuose ji tvirtina, jog vien technologijos nepakanka „Amazon“ grupės komercinei veiklai Europoje vykdyti ir jog *LuxOpCo* darbuotojų vykdytos žmogiškosios funkcijos taip pat buvo svarbios. Iš tikrųjų šiais argumentais, darant prielaidą, kad jie pagrįsti, negalima paneigti išvados, kad technologija atliko esminį vaidmenį „Amazon“ grupės komercinėje veikloje Europoje, todėl buvo unikalus ir vertingas turtas.

194 Kalbant apie Europoje įregistruotus prekių ženklus, reikia konstatuoti, kad iš bylos medžiagos nematyti, jog tuo metu, kai šis turtas, kuris jau turėjo „Amazon“ grupės tarptautinį gerą vardą, buvo perduotas bendrovei *LuxSCS*, Europos rinkoje jau buvo panašaus turto. Todėl reikia laikytis nuomonės, kad nagrinėjami prekių ženklai buvo unikalūs. Neginčijama, kad juos naudojant Europoje pavyko gauti dideles pajamas. Taigi šie prekių ženklai taip pat buvo „vertingi“. Kiek tai susiję su klientų duomenimis, taip pat nebuvo į juos panašių duomenų ir jie leido gauti didelį pelną. Todėl reikia pripažinti, kad šis nematerialusis turtas taip pat buvo unikalus ir vertingas.

195 Šiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.43 punktą ir į tai, kad „Amazon“ grupės nematerialusis turtas ir, be kita ko, technologija yra unikalus ir vertingas turtas, kurį sukūrė *LuxSCS*, vykdydama kontroliuojamąjį sandorį, Liuksemburgo mokesčių institucijos negali būti kaltinamos tuo, kad, kaip ir 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos autoriai, nusprendė, jog pagal 1995 m. redakcijos EBPO gaires buvo teisinga kaip vertinamą šalį pasirinkti ne *LuxSCS*, o kitą bendrovę. Be to, nors, kaip ginčijamo sprendimo 681 išnašoje siūlė Komisija, pagal 2017 m. redakcijos EBPO gaires pasyvusis savininkas negali būti sudėtingiausia šalis, todėl gali būti šalis, vertinama taikant SGMM, reikia konstatuoti, kad taip nebuvo nagrinėjamu laikotarpiu, kuris šioje byloje turi būti vertinamas atsižvelgiant tik į 1995 m. redakcijos EBPO gaires.

196 Atrodo, kad atsiliepimo į ieškinį byloje T-318/18 83 punkte Komisija siekia pabrėžti, jog pagal 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.43 punktą renkantis vertinamą šalį „dažnai“ tiktai reiškia, kad reikia pasirinkti asocijuotąją įmonę, kuri yra „mažiausiai sudėtinga, palyginti su kitomis su sandoriu susijusiomis įmonėmis, ir kuri neturi unikalaus ir vertingo nematerialiojo turto“, tačiau tai nėra absoliuti taisyklė. Tiek, kiek Komisija ketina tvirtinti, kad 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.43 punkte įtvirtinta taisyklė yra ne absoliuti, o tokia, kurios galima netaikyti, jei tai pateisinama su atitinkamu kontroliuojamu sandoriu susijusiomis ypatingomis aplinkybėmis, reikia konstatuoti, kad ginčijamame sprendime ji nepaaiškino, kodėl nagrinėjamu atveju šią iniciatyvą reikėjo atmesti. Komisija neįrodė, kad Liuksemburgo mokesčių institucijos turėjo nukrypti nuo 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.43 punkte įtvirtintos taisyklės dėl vienos šioje byloje aptariamo kontroliuojamojo sandorio, t. y. licencijos sutarties, savybės.

197 Antra, bet kuriuo atveju reikia konstatuoti, kad Komisija klaidingai nusprendė, jog, be savo intelektinės nuosavybės išlaikymo funkcijų, *LuxSCS* nevykdė nei jokios „aktyvios ir kritinės“ funkcijos, susijusios su nematerialiuoju turtu (žr. ginčijamo sprendimo 420 konstatuojamąją dalį), nei „jokios aktyvios ir esminės funkcijos“, susijusios su nematerialiuoju turtu (žr. minėto sprendimo 548 konstatuojamąją dalį), nei „jokios funkcijos, kuri padidintų nematerialiojo turto vertę“ (žr. to paties sprendimo 526 konstatuojamąją dalį).

198 Pirma, kalbant apie Komisijos daromą skirtumą tarp nematerialiojo turto, vadinamojo „pasyvaus“, turėjimo (ginčijamo sprendimo 418 ir 430 konstatuojamosios dalys) ir „aktyvaus“ turto turėjimo, taip pat tarp „aktyvių“ ir „pasyvių“ funkcijų (ginčijamo sprendimo 548 konstatuojamoji dalis), reikia konstatuoti, kaip tai padarė Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“, kad šioje byloje reikšmingose EBPO gairėse tokio skirtumo nebuvo numatyta.

199 Iš tikrųjų 1995 m. redakcijos EBPO gairių 1.20 punkte tik nurodoma, kad paprastai, kai reikia nustatyti, ar sudarant kontroliuojamąjį sandorį nustatytas atlygis atitinka įprastas rinkos sąlygas, reikia išnagrinėti, ar šis atlygis atitinka „kiekvienos įmonės vykdomas funkcijas“, ir „palyginti šalių vykdomas funkcijas“.

200 Žinoma, negalima atmesti galimybės, kad 1995 m. redakcijos EBPO gairių 1.20 punktas gali būti aiškinamas taip, kad žodis „vykdomas“ reiškia vadinamąsias „aktyvias“ funkcijas.

201 Vis dėlto iš 1995 m. redakcijos EBPO gairių 1.20 punkto aiškiai nematyti, kad sandorio šalių funkcinės analizės tikslais galima atsižvelgti tik į „aktyvias“ funkcijas. Iš šio punkto taip pat nematyti, kad subjektas negali būti laikomas „turinčiu“ ar „vykdančiu“ tam tikras funkcijas, kai jis turi tam tikrą turtą ir tiktai finansuoja, pavyzdžiui, jo plėtojimą ar gerinimą.

202 Be to, reikia pabrėžti, kad pagal EBPO gairių 1.22 punktą, identifikuojant ir lyginant vykdomas funkcijas, gali būti „verta ir naudinga atsižvelgti į turtą, kuris yra ar bus sukurtas“, ir kad „šiuo atžvilgiu reikia įvertinti naudojamo turto rūšį (gamyklos, įranga, nematerialusis turtas ir kt.) ir šio turto savybes (amžius, rinkos vertė, buvimo vieta, pramoninės nuosavybės teisės ir pan.). Kitaip tariant, nagrinėjant vykdytas funkcijas siūlyta atsižvelgti į tai, kad bendrovė perduoda turtą pagal kontroliuojamąjį sandorį. Taigi darytina išvada, kad, priešingai, nei teigia Komisija, nagrinėjant grupės viduje sudaryto sandorio šalies vykdomas ar prisiimtas funkcijas, reikėjo atsižvelgti į perduotą disponuoti nematerialųjį turtą, o skirtumas tarp „aktyvių“ ir „pasyvių“ funkcijų neturi reikšmės.

203 Antra, darant prielaidą, kad Komisija iš tikrųjų galėjo atskirti „pasyvias“ ir „aktyvias“ funkcijas, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 420 konstatuojamosios dalies, ji padarė klaidingą išvadą, kad bendrovė *LuxSCS* buvo tik pasyvi nematerialiojo turto savininkė, kad ji tik turėjo nematerialųjį turtą ir kad jai negalėjo būti priskirta jokia kita aktyvi funkcija.

204 Viena vertus, Komisija neatsižvelgė į tai, kad *LuxSCS* tikrai naudojo minėtą turtą, suteikdama jį *LuxOpCo* už licencijos sutartyje numatytą mokestį.

205 Iš tikrųjų neginčijama, kad pagal licencijos sutartį *LuxSCS* pagal licenciją suteikė *LuxOpCo* visą „Amazon“ nematerialųjį turtą ES teritorijoje. Ši sutartis apėmė ne tik visą IN teisių perleidimo sutartyje ir SPS numatytą nematerialųjį turtą, bet ir nematerialųjį turtą, visų pirma prekių ženklus, kurį ji 2006 m. gavo iš susijusių ES bendrovių, taip pat iš jo kylančias išvestines teises. Tačiau nematerialiojo turto suteikimas *LuxOpCo* už licencijos mokestį yra šio turto eksploatavimas, prilygstantis aktyvios funkcijos vykdymui.

206 Šis eksploatavimas atitinka *LuxSCS* vykdomą nematerialiojo turto naudojimą, kurio tariamą nebuvimą Komisija kritikavo ginčijamo sprendimo 430–432 konstatuojamosiose dalyse.

207 *LuxSCS* nematerialiojo turto naudojimas jį perleidus bendrovei *LuxOpCo* pagal licencijos sutartį taip pat atitinka kriterijų, kurį Komisija pasiūlė atsiliepimo į ieškinį byloje T-318/18 83 punkte. Pagal šį kriterijų 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.43 punkte įtvirtintą taisyklę, nurodytą šio

sprendimo 183 ir 184 punktuose, sukūrė minėtų gairių autoriai, „remdamiesi prielaida, kad kontroliuojamojo sandorio šalis, turinti vertingo nematerialiojo turto, yra <…> ta, kuri jį naudoja <…> vykdydama su šiuo sandoriu susijusias aktyvias funkcijas“. Šiuo aspektu, nesant reikalo nustatyti, ar Komisija gali pagrįstai manyti, kad šį punktą reikia aiškinti taip, jog pagal jį reikalaujama, kad nematerialusis turtas būtų tam tikru būdu naudojamas, tenka konstatuoti, kad *LuxSCS* nematerialiojo turto suteikimas *LuxOpCo* naudotis pagal licencijos sutartį yra naudojimas, kaip jį apibūdina Komisija.

208 Kita vertus, reikia pažymėti, kad *LuxSCS* prisidėjo prie nematerialiojo turto plėtros, įnešdama finansinį indėlį įgyvendinant SPS. Atsižvelgiant į tai, reikia priminti, kad, kaip jau buvo pažymėta šio sprendimo 4 punkto antros įtraukos paskutiniame sakinyje, *LuxSCS* turėjo kasmet apmokėti tam tikrą sąnaudų, susijusių su SPS plėtros programa, dalį.

209 Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kad iš 1995 m. redakcijos EBPO gairių negalima daryti išvados, jog finansinis indėlis į susitarimo dėl sąnaudų pasidalijimo įgyvendinimą negali būti laikomas tikru dalyvavimu plėtojant turtą, kuris yra šio susitarimo dalykas. Atvirkščiai, iš 1995 m. redakcijos EBPO gairių 8.15 punkto, kuriame dėl sąnaudų pasidalijimo susitarimų nurodyta, kad „tikėtina, jog nėra lengva nustatyti santykinę kiekvieno dalyvio indėlio vertę, išskyrus atvejus, kai visi įnašai sumokami grynaisiais pinigais“, matyti, kad finansinis įnašas į tokio sąnaudų pasidalijimo susitarimo įgyvendinimą tikrai gali būti tinkamas ir vertingas indėlis, neatsižvelgiant į tai, ar finansinį įnašą suteikęs subjektas įneša ir kitokio pobūdžio indėlį. Iš tikrųjų tam tikrais atvejais negalima atmesti galimybės, kad finansinis indėlis į grupės vidaus sandorį gali būti vienintelis sandorio (komercinės) sėkmės variklis.

210 Be to, pagal SPS 6.3 punkto b papunktį ir 6.4 punktą bendrovė *LuxSCS*, padengusi dalį išlaidų, kartu su A 9 tapo JAV nuolat plėtojamo ir gerinamo nematerialiojo turto bendrasavininke. Šio plėtojimo ir gerinimo rezultatais *LuxSCS* pagal licencijos sutartį nuolat leisdavo naudotis *LuxOpCo*, todėl galima manyti, jog, *LuxOpCo* požiūriu, jie priskirtini *LuxSCS*, o ne JAV esantiems subjektams. Pagal licencijos sutartį nematerialiojo turto plėtojimo ir gerinimo rezultatai priskirtini bendrovei *LuxSCS*.

211 Taigi iš to, kas išdėstyta, matyti, kad ginčijamo sprendimo 429 konstatuojamojoje dalyje Komisija klaidingai nusprendė, jog „vienintelės funkcijos, kurias galima laikyti vykdytomis bendrovės *LuxSCS*, buvo funkcijos, susijusios su jos nematerialiojo turto teisinės nuosavybės išlaikymu“. Pirma, Komisijos taikytas kriterijus, kurį taikant atskiriamos aktyvios ir pasyvios funkcijos, nėra reikšmingas. Antra, net jei reikėtų taikyti šį kriterijų, reikia konstatuoti, kad *LuxSCS* suteikė *LuxOpCo* nematerialųjį turtą ir savo finansiniu įnašu į SPS prisidėjo prie jo plėtojimo. Į šias funkcijas turėjo atsižvelgti Komisija, atlikdama *LuxSCS* funkcinę analizę ir siekdama pasirinkti vertinamą šalį.

212 Šios išvados nepaneigia kiti Komisijos argumentai.

213 Pirma, negalima pritarti ginčijamo sprendimo 420 ir 421 konstatuojamosiose dalyse Komisijos išdėstytam ir šioje byloje pakartotam vertinimui (žr. šio sprendimo 181 punktą), kad *LuxSCS* „negalėjo vykdyti jokių aktyvių ir svarbių funkcijų, susijusių su nematerialiojo turto plėtojimu, gerinimu, valdymu ar naudojimu“, nes „nebeturėjo teisės nematerialųjį turtą ekonominiu požiūriu naudoti <…> „Amazon“ [grupės] veiklai Europoje“.

214 Iš tikrųjų Komisija šią išvadą grindė ginčijamame sprendime kelis kartus pakartotu teiginiu, kad *LuxOpCo* iš *LuxSCS* gavo „neatšaukiamą“ ir „išimtinę“ licenciją (žr., pavyzdžiui, ginčijamo sprendimo 116, 419, 431, 438, 442 ir 450 konstatuojamąsias dalis), todėl *LuxSCS* neteko bet kokios galimybės eksploatuoti nematerialųjį turtą.

215 Šiuo klausimu pakanka priminti, kad licencijos suteikimas jau yra eksploatavimas.

216 Antra, šio sprendimo 211 punkte minėtos išvados nepaneigia ginčijamo sprendimo 421 konstatuojamojoje dalyje Komisijos pateiktas ir šioje byloje (žr. šio sprendimo 181 punktą) pakartotas vertinimas, pagal kurį *LuxSCS* negalėjo vykdyti funkcijų, nes neturėjo darbuotojų.

217 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, priešingai, nei teigia Komisija, tai, ar *LuxSCS* turėjo teisę visiškai viena eksploatuoti elektroninės prekybos įmonę, ar ne, neturi reikšmės vertinant *LuxSCS* funkcijas, susijusias su nematerialiojo turto eksploatavimu. Iš tiesų, kaip nurodyta šio sprendimo 204 punkte, *LuxSCS* iš tikrųjų eksploatavo nematerialųjį turtą, pagal licenciją perleisdama jį bendrovei *LuxOpCo*.

218 Be to, priešingai, nei teigia Komisija, tam, kad *LuxSCS* prisidėtų prie nuolatinio nematerialiojo turto plėtojimo, nebuvo būtina, kad ji turėtų savo darbuotojų. Iš tikrųjų *LuxSCS* prie to prisidėjo savo finansiniu indėliu į SPS.

219 Trečia, šio sprendimo 211 punkte paminėtos išvados nepaneigia Komisijos argumentas, kad *LuxSCS* finansinis įnašas į nematerialiojo turto plėtojimą savo ruožtu buvo visiškai dirbtinis, nes nematerialiojo turto plėtra buvo finansuojama iš *LuxOpCo* lėšų, o tai reiškia, kad *LuxOpCo* vykdė visas funkcijas, kurios pagal SPS buvo priskirtos *LuxSCS*.

220 Iš tikrųjų kapitalo, kurį panaudojo *LuxSCS*, vykdydama jai pagal SPS tenkančius finansinius įsipareigojimus, kilmė, taigi, ir aplinkybė, kad šį kapitalą sudarė *LuxOpCo* mokėtas licencijos mokestis, neturi reikšmės. Pagal 1995 m. redakcijos EBPO gaires nereikalaujama, kad investuojamas kapitalas būtų gautas iš konkretaus šaltinio. Neatmetama galimybė, kad šis kapitalas sudaromas iš licencijos mokesčio, kaip antai nagrinėjamo šioje byloje, arba iš kito pajamų šaltinio, pavyzdžiui, paskolos.

221 Bet kuriuo atveju neginčijama, kad *LuxSCS*, be pajamų iš licencijos mokesčio, turėjo tam tikrą nuosavą kapitalą. Kaip pažymėjo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, *LuxSCS* dėl savo nuosavo kapitalo galėjo be *LuxOpCo* intervencijos padengti pirmaisiais eksploatavimo metais patirtus nuostolius. Be to, 2006 m. bendrovės *LuxOpCo* bendrovei *LuxSCS* sumokėtas licencijos mokestis buvo daug mažesnis už *LuxSCS* mokėjimus pagal IN teisių perleidimo sutartį ir SPS.

222 Trečia, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija, be kita ko, ginčijamo sprendimo 407 ir 547 konstatuojamosiose dalyse pateiktą Komisijos vertinimą, kad *LuxSCS* negali būti laikoma vykdžiusia „unikalias ir vertingas“ funkcijas (žr., be kita ko, ginčijamo sprendimo 407 ir 547 konstatuojamąsias dalis).

223 Kalbant apie sąvoką „unikalios ir vertingos funkcijos“, reikia pabrėžti, kad 1995 m. redakcijos EBPO gairėse šie terminai nevartojami. Ten kelis kartus pavartota tik sąvoka „unikalus ir vertingas turtas“, be kita ko, skirsniuose, susijusiuose su SGMM ir pelno padalijimo metodu, dažniausiai nurodant nematerialųjį turtą (plėtojimą arba nuosavybės teisę) (žr., pvz., minėtų gairių 1.8, 3.19, 3.43 ir 6.26 punktus).

224 Vis dėlto tik 2017 m. redakcijos EBPO gairėse, kurios šiuo atveju nėra svarbios, aiškiai kalbama apie „unikalias ir vertingas“ funkcijas ar indėlius ir išskiriamos, pirma, „unikalios ir vertingos funkcijos“ ir, antra, „įprastos funkcijos“. Kaip jau buvo nurodyta šio sprendimo 184 punkte, 2017 m. redakcijos EBPO gairių 6.17 punkte pateikta sąvokos „unikalus ir vertingas turtas“ apibrėžtis. Tačiau, nors 2017 m. redakcijos EBPO gairių rengėjai dažnai vartoja sąvoką „unikalios ir vertingos funkcijos“, jose nepateikiama jokios šios sąvokos apibrėžties.

225 Pagrindinės šalys patikslino, ką reiškia sąvokos „kasdienės funkcijos“ arba „įprastos funkcijos“. Per posėdį Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pažymėjo, kad subjektas atlieka „kasdienes funkcijas“, kai vykdo įprastas funkcijas, t. y. funkcijas, kurias gali vykdyti ir kitos įmonės. Taigi iš esmės tai yra funkcijos, į kurias panašias galima lengvai surasti. Savo ruožtu per teismo posėdį „Amazon“ pabrėžė, kad sąvoka „kasdienė funkcija“ reiškia ne tai, kad nagrinėjamos funkcijos neturi vertės, o tai, kad jas galima lengvai įvertinti (angl. *benchmarked*) ir už jas atlyginti. Komisija neginčijo šio aiškinimo. Iš atsiliepimo į ieškinį byloje T-318/18 14 punkto (18 išnaša) matyti, kad, Komisijos teigimu, žodis „įprastos“ reiškia funkcijas, kurios nėra unikalios ir į kurias panašių elementų esama laisvojoje rinkoje. Panašiai atsiliepimo į ieškinį byloje T-816/17 17 punkte (21 išnaša) Komisija „įprastas“ funkcijas prilygina funkcijoms, kurios „nėra unikalios ir vertingos“.

226 Nagrinėjamoje byloje nereikia nustatyti, ar pagal 1995 m. redakcijos EBPO gaires Komisija jau galėjo, remdamasi sąvoka „unikalios ir vertingos funkcijos“, patikrinti, ar tam tikra kaina apskaičiuota įprastomis rinkos sąlygomis, nes tuo metu, kai buvo taikomos 1995 m. redakcijos EBPO gairės, ši sąvoka irgi jau buvo taikoma, net jei tose gairėse ji nebuvo aiškiai vartojama, ar šiuo tikslu į „unikalių ir vertingų funkcijų“ kriterijų galėjo būti atsižvelgiama tik po to, kai buvo priimtos 2017 m. redakcijos EBPO gairės.

227 Iš tikrųjų pagrindinės šalys bet kuriuo atveju neginčija šio kriterijaus svarbos ir sutaria, kad šiuo kriterijumi gali iš esmės pagrįsti savo argumentus, kaip reikšmingu parametru sprendžiant apie jų padėtį. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip ir sąvokos „unikalus ir vertingas turtas“ atveju (žr. šio sprendimo 176 punktą), bylos šalys nepateikė sąvokos „unikalios ir vertingos funkcijos“ apibrėžties.

228 Dėl sąvokos „unikalios ir vertingos funkcijos“ reikšmės, kaip nurodyta šio sprendimo 184 punkte, ir atsižvelgiant į šalių pasirinktą šios sąvokos reikšmę (žr. šio sprendimo 225 punktą) nagrinėjamoje byloje reikia konstatuoti, kad sąvoka „unikali funkcija“ reiškia situaciją, kai nėra į tam tikrą funkciją panašaus elemento. Sąvoka „vertinga funkcija“ susijusi, be kita ko, su tuo, kad pasinaudojant nagrinėjama funkcija galima gauti dideles pajamas. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad nors tam tikros „unikalios“ funkcijos nurodymas reiškia, kad ta pati funkcija negali būti kvalifikuojama kaip „kasdienė“ ar „įprasta“, tais pačiais argumentais negalima remtis, kalbant apie sąvoką „vertinga funkcija“. Esama ir tokių „kasdienių“ ar „įprastų“ funkcijų, kuriomis naudojantis galima gauti dideles pajamas, todėl jas pelnytai galima kvalifikuoti kaip „vertingas funkcijas“.

229 Nagrinėjamu atveju, pirma, kaip nurodyta šio sprendimo 191 punkte, neginčijama, kad nematerialusis turtas, dėl kurio sudaryta licencijos sutartis, buvo unikalus ir vertingas.

230 Antra, bendrovė *LuxSCS* ne tik eksploatavo šį unikalų ir vertingą nematerialųjį turtą, kurį turėjo, bet ir finansiškai prisidėjo prie jo plėtojimo. Todėl iš to, kas nurodyta šio sprendimo 203–211 punktuose, matyti, kad Komisija visas *LuxSCS* funkcijas, susijusias su nematerialiuoju turtu, turėjo laikyti unikaliomis ir vertingomis. Taigi ginčijamo sprendimo 547 konstatuojamojoje dalyje pateiktas teiginys, kad Liuksemburgo mokesčių administratorius turėjo reikalauti atlikti

funkcinę analizę, įrodančią, kad *LuxSCS* vykdė „unikalias ir vertingas funkcijas“, yra nepagrįstas, todėl jį reikia atmesti. Vadinasi, atsižvelgiant į *LuxSCS* funkcijas ir turtą, Komisijos išvada, kad *LuxSCS* turėjo būti laikoma vertinama šalimi, neįtikina.

– *Dėl bendrovės „LuxSCS“ prisiimtos rizikos*

231 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ iš esmės teigia, kad *LuxSCS* prisiėmė su pačiu nematerialiuoju turtu susijusią riziką, o *LuxOpCo* prisiėmė tik su jos mažmeninės prekybos veikla susijusią riziką. Be to, *LuxSCS* prisiėmė su nematerialiuoju turtu susijusią finansinę riziką, nes turėjo įvykdyti IN teisių perleidimo sutartyje ir SPS jai nustatytą pareigą apmokėti IN teisių perleidimo išlaidas pagal SPS bendrovėms ATI ir A 9.

232 Komisija ginčija šiuos argumentus.

233 Kalbant konkrečiai, ji teigia, kad nei *LuxSCS* vienintelio valdytojo sprendimuose, nei *LuxSCS* visuotinių susirinkimų ataskaitose neminimi svarbūs sprendimai, susiję su rizikos valdymu. Iš tikrųjų *LuxSCS* neturėjo nei finansinių pajėgumų, nei veiklos pajėgumų prisiimti šią riziką. *LuxSCS* galėjo padengti su IN teisių perleidimo sutartimi ir SPS susijusias išlaidas tik dėl to, kad kasmet gaudavo finansavimą iš *LuxOpCo* pagal licencijos sutartį mokamo mokesčio, todėl *LuxSCS* kapitalas niekuomet nepatyrė rizikos. Be to, *LuxSCS* pasinaudojo didele pradine patronuojančiosios bendrovės kapitalizacija: ji sumokėjo IN teisių perleidimo mokestį. Bet kuriuo atveju bendrovė *LuxSCS* pagal licencijos sutartį perdavė finansinę riziką bendrovei *LuxOpCo*. Todėl *LuxSCS* nustatyta rizika yra teorinė, nes *LuxSCS* turėjo galimybę nutraukti licencijos sutartį ir suteikti licenciją kitai susijusiai ar nepriklausomai šaliai. *LuxSCS* finansinė rizika taip pat buvo teorinė, nes jos finansinis įnašas į SPS buvo finansuojamas iš *LuxOpCo* sumokėto mokesčio, o mokėjimų pagal SPS suma buvo susieta su *LuxOpCo* pajamomis.

234 Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažymėti: kadangi pagal 2005 m. sausio 1 d. su ATI sudaryto perleidimo susitarimo 3.1 punktą *LuxSCS* įgijo visišką dalies nematerialiojo turto nuosavybės teisę, jai teko visa rizika, susijusi su paties nematerialiojo turto egzistavimu. Tai buvo, pavyzdžiui, rizika, susijusi su trečiosios šalies užginčijimu arba nematerialiojo turto išnykimu. Tai logiška aplinkybės, kad *LuxSCS* buvo šio turto savininkė, pasekmė. Pagal 2005 m. sausio 1 d. su ATI sudarytą licencijos sutartį *LuxSCS* taip pat prisiėmė riziką, susijusią su JAV subjektų ATI ir A 9 nematerialiojo turto vystymu.

235 Kadangi nagrinėjamu laikotarpiu *LuxSCS* turėjo licenciją naudotis kita 2005 m. sausio 1 d. su ATI sudarytos licencijos sutarties 3.1 punkte ir SPS 6.1 bei 6.2 punktuose nurodyto nematerialiojo turto dalimi, *LuxSCS* patyrė finansinę riziką, susijusią su šiuo turtu, naudojamu dėl jos dalyvavimo sudarant SPS. Tiksliau sakant, išlaidų paskirstymas SPS šalims buvo numatytas pagal SPS 4 ir 5 punktus. Pagal šiuos SPS punktus *LuxSCS* privalėjo padengti su nematerialiojo turto vystymu susijusias išlaidas. Nors sąnaudų paskirstymas priklausė nuo ES gauto pelno dalies, lyginamos su pasauliniu lygiu gautu pelnu, pačios sąnaudos visiškai nepriklausė nuo ES gauto pelno dydžio. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad jei su plėtra susijusios išlaidos būtų didesnės nei *LuxOpCo* sumokėtas mokestis, dėl šio skirtumo atsiradusias finansines pasekmes turėtų patirti būtent *LuxSCS*. Taigi, jeigu *LuxOpCo* būtų patyrusi nuostolių ar gavusi nedaug pelno, mokesčio nebūtų pakakę *LuxSCS* patirtoms fiksuotoms sąnaudoms padengti, t. y. iš esmės mokėjimams pagal IN teisių perleidimo sutartį ir SPS padengti. Kitaip tariant, *LuxSCS* rizikavo neturėti pakankamai pajamų, kad galėtų mokėti įmokas už perimtas IN teises ir padengti dalį IN teisių perleidimo sutartyje ir SPS numatytų išlaidų.

236 Dėl šios finansinės rizikos reikia pažymėti, kad, nepaisant jos nepagrįsto tvirtinimo per teismo posėdį, Komisija neįrodė, kad bendrovės *LuxSCS* pareiga atlikti pagal SPS mokėtinus mokėjimus iš tikrųjų buvo susieta būtent su bendrovės *LuxOpCo* mokama licencijos mokesčio suma. Atvirkščiai, kaip, beje, ginčijamo sprendimo 445 konstatuojamojoje dalyje pažymėjo pati Komisija, sumos, kurias *LuxSCS* gavo kaip licencijos mokestį, tiesiogiai neatitiko sumų, kurias *LuxSCS* turėjo sumokėti pagal SPS. Taigi 2006 m. bendrovės *LuxOpCo* bendrovei *LuxSCS* sumokėta licencijos mokesčio suma buvo daug mažesnė už *LuxSCS* sumokėtas IN teisių perleidimo įmokas ir patirtų išlaidų dalį.

237 Kalbant apie *LuxSCS* prisiimtą finansinę riziką, Komisijai nepavyko įrodyti, kad ši bendrovė neturėjo didelių nuosavų lėšų. Dėl pradinio *LuxSCS* kapitalo, kurį Komisija ginčijamo sprendimo 445 konstatuojamojoje dalyje atmetė kaip nereikšmingą, neginčijama, kad bent jau 2006 m. turėdama šį kapitalą *LuxSCS* sugebėjo, nedalyvaujant *LuxOpCo*, padengti pirmaisiais veiklos metais patirtus nuostolius.

238 Galiausiai tiesa, kad pagal licencijos sutarties 2.3 ir 9.2 punktus *LuxOpCo* turėjo pareigą saugoti nematerialųjį turtą. Iš tikrųjų, pirma, pagal minėtos sutarties 2.3 punktą *LuxOpCo* privalėjo imtis visų būtinų priemonių *LuxSCS* teisėms į nematerialųjį turtą apsaugoti ir, antra, pagal tos pačios sutarties 9.2 punktą *LuxOpCo* privalėjo vengti bet kokio nematerialiojo turto naudojimo be leidimo ir savo sąskaita kreiptis dėl jo į teismą. Taigi LuxOpCo prisiėmė riziką, susijusią su nematerialiojo turto apsauga.

239 Vis dėlto kitą su nematerialiuoju turtu susijusią riziką prisiėmė *LuxSCS*, nes finansiškai prisidėjo įgyvendinant SPS.

240 Iš tikrųjų iš licencijos sutarties nuostatų nematyti, kad *LuxSCS* perdavė *LuxOpCo* kitą riziką nei kylanti iš minėtos sutarties 2.3 ir 9.2 punktų, t. y. susijusią su pareiga apsaugoti nematerialųjį turtą. Taigi, priešingai, nei teigia Komisija, licencijos sutartyje nėra jokios nuostatos dėl visos rizikos, susijusios su *LuxSCS* nematerialiuoju turtu, perdavimo bendrovei *LuxOpCo*. Kalbant konkrečiai, licencijos sutartyje nėra jokios nuostatos dėl rizikos, susijusios su nematerialiojo turto vystymu, perdavimo.

241 Kadangi Komisijos išvados, be kita ko, pateiktos ginčijamo sprendimo 438 konstatuojamojoje dalyje, kad *LuxSCS* perdavė *LuxOpCo* riziką, susijusią su nematerialiojo turto plėtojimu, valdymu ir naudojimu, nepagrindžia licencijos sutarties nuostatos, jai negalima pritarti.

242 Taigi iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ gali pagrįstai teigti, jog *LuxSCS* prisiima riziką, susijusią su nematerialiojo turto, naudojamo veiklai vykdyti Europoje, nuosavybe ir plėtojimu, įskaitant finansinę riziką, susijusią su šio nematerialiojo turto eksploatavimu, o *LuxOpCo* iš esmės prisiėmė tik riziką, susijusią su jos pačios mažmeninės prekybos veikla, visų pirma pardavimais ir prekyviečių paslaugomis.

– Išvada dėl „LuxSCS“ funkcinės analizės ir šios išvados įtakos šios bendrovės kaip vertinamos šalies pasirinkimui

243 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 162–242 punktuose, reikia padaryti dvi išvadas.

244 Pirma, negalima patvirtinti Komisijos atliktos *LuxSCS* funkcinės analizės. Komisija nepakankamai aukštai įvertino bendrovės *LuxSCS* funkcijas. Kiek tai susiję su nematerialiuoju turtu, Komisija, be kita ko, neatsižvelgė į tai, kad tiek pagal sutartis, tiek faktiškai *LuxSCS* suteikė nematerialųjį turtą, į

kurį panašaus nebuvo rinkoje, ir dėl to jis yra unikalus bei vertingas. Remiantis šioje byloje taikytinos redakcijos EBPO gairėmis, šios aplinkybės iš esmės pakanka, kad būtų galima daryti išvadą, jog *LuxSCS* negalėjo būti laikoma mažiausiai sudėtinga šalimi, taigi, ir vertinama šalimi.

245 Bet kuriuo atveju, jei, kaip tvirtina Komisija, reikėtų manyti, kad Liuksemburgo mokesčių institucijos turėjo atsižvelgti į „unikalias ir vertingas funkcijas“, konstatuotina, kad Komisija neatsižvelgė į aplinkybę, jog *LuxSCS* iš tikrųjų naudojo nematerialųjį turtą įgyvendinant nagrinėjamą kontroliuojamą sandorį. Didžiausios vertės nematerialiojo turto suteikimas atitiko unikalios ir vertingos funkcijos atlikimą pagal licencijos sutartį (kontroliuojamas sandoris). Kaip matyti iš šio sprendimo 203–242 punktų, *LuxSCS* įgyvendinant kontroliuojamąjį sandorį vykdė kelias funkcijas, o ne vien perdavė nematerialųjį turtą disponuoti bendrovei *LuxOpCo*. Komisija neatsižvelgė į šias funkcijas, kurios galėjo būti laikomos unikaliomis ir vertingomis.

246 Komisija taip pat tinkamai neatsižvelgė į tai, kad tiek pagal sutartinius susitarimus, tiek pagal faktines aplinkybes *LuxSCS* prisiėmė visą su šiuo turtu ir jo plėtojimu pagal licencijos sutartį susijusią riziką, neatsižvelgiant į tai, ar pati *LuxSCS* buvo kontroliuojama JAV subjektų, ir į tai, ar būtent *LuxSCS* užsiėmė nematerialiojo turto technine plėtra, ar ji prisidėjo finansiškai, o intelektinės nuosavybės vystymas buvo JAV subjektų ATI ir A 9 techninių pastangų rezultatas. Taip Komisija taip pat nuvertino bendrovės *LuxSCS* prisiimtos rizikos apimtį.

247 Tokiomis aplinkybėmis negalima kaltinti Liuksemburgo mokesčių institucijų tuo, kad jos, kaip ir 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos autoriai, nusprendė, jog pagal 1995 m. redakcijos EBPO gaires *LuxSCS* buvo teisingai nepasirinkta kaip vertinama šalis.

248 Antra, bet kuriuo atveju, net jei reikėtų pritarti Komisijos teiginiui, kad *LuxSCS* buvo tik pasyvi nematerialiojo turto savininkė, o ne bendrovė, vykdžiusi su juo susijusias aktyvias funkcijas, reikia konstatuoti, kad Komisija klaidingai nusprendė, jog *LuxSCS* turėjo būti laikoma vertinama šalimi.

249 Iš tikrųjų reikia priminti, kad paprastai vertinama šalis būna ta, kuriai SGMM galima taikyti patikimiausiai ir kurios atveju galima rasti patikimesnių panašių elementų.

250 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, jog Komisija neįrodė nei to, kad lengviau rasti įmonių, kurios būtų panašios į *LuxSCS*, o ne į *LuxOpCo*, nei to, kad pasirinkus LuxSCS kaip vertinamą subjektą būtų galima gauti patikimesnių palyginamųjų duomenų.

251 Kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 557 konstatuojamosios dalies, siekdama nustatyti tinkamą licencinio mokesčio dydį Komisija turėjo pripažinti, kad *LuxSCS* atveju palyginamųjų duomenų nėra.

252 Vadinasi, reikia pritarti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ argumentams, kad Komisija klaidingai nusprendė, jog taikant SGMM *LuxSCS* turėjo būti laikoma vertinamu subjektu. Atsižvelgiant į tai, pirmiau išdėstytų argumentų pakanka, kad būtų galima pritarti visiems Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ argumentams, susijusiems su pagrindine Komisijos išvada dėl pranašumo egzistavimo, ir nėra reikalo atlikti *LuxOpCo* funkcinės analizės ar atsakyti į klausimą, ar Komisija pagrįstai atmetė PKLR metodą.

253 Vis dėlto išsamumo sumetimais reikia pažymėti, kad Komisijos vertinimai dėl pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimo taip pat turi būti atmesti dėl kitų priežasčių nei tos, kurios, kaip ką tik nurodyta, yra susijusios su vertinamos šalies pasirinkimu ir *LuxSCS*

funkcine analize. Taigi, net jei reikėtų pritarti nepagrįstai Komisijos išvadai, jog *LuxSCS* turėjo būti vertinama šalis, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ argumentams taip pat turėtų būti pritarta dėl toliau nurodytų priežasčių.

ii) Dėl „LuxSCS“ atlygio, Komisijos apskaičiuoto remiantis prielaida, kad ji buvo vertinama šalis

254 Ginčijamo sprendimo 550–560 konstatuojamosiose dalyse Komisija siekė savaip taikyti SGMM, laikydama *LuxSCS* vertinama šalimi. Atlikusi analizę Komisija ginčijamo sprendimo 559 konstatuojamojoje dalyje padarė išvadą, kad *LuxSCS* pagal licencijos sutartį „įprastomis rinkos sąlygomis“ gautinas atlygis turi būti lygus dviejų sudedamųjų dalių sumai, t. y. pirma, *LuxSCS* patirtų IN teisių perleidimo sąnaudų ir sąnaudų pagal SPS ir, antra, bendrųjų valdymo sąnaudų, *LuxSCS* tiesiogiai patirtų siekiant atlikti su nematerialiojo turto teisinės nuosavybės išsaugojimu susijusias funkcijas (toliau – išlaikymo sąnaudos), padidintų 5 % (toliau – *LuxSCS* atlygis). Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad *LuxSCS* atlygis faktiškai atitinka licencijos mokestį, kurį, Komisijos teigimu, *LuxSCS* turėjo gauti iš *LuxOpCo*.

255 Pirmojo pagrindo antros dalies antrajame prieštaravime ir pirmojo pagrindo trečioje dalyje byloje T-816/17, taip pat ketvirtajame pagrinde byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ iš esmės teigia, kad nors reikėjo pripažinti, jog *LuxSCS* gali būti laikoma pagal SGMM vertinama šalimi (*quod non*), taikydama SGMM Komisija padarė kitų klaidų. Iš tikrųjų Komisijos atliktas apskaičiavimas siekiant nustatyti *LuxSCS* „atlygį įprastomis rinkos sąlygomis“, t. y. bendrovės *LuxOpCo* bendrovei *LuxSCS* mokėtiną licencijos mokestį, nėra įtikinamas.

256 Šiuos argumentus reikia nagrinėti atsižvelgiant į dvi Komisijos išskirtas licencijos mokesčio sudedamąsias dalis (žr. šio sprendimo 254 punktą).

– Dėl pirmosios bendrovei „LuxSCS“ mokėtino licencijos mokesčio dalies (IN teisių perleidimo sąnaudos ir SPS sąnaudos)

257 Kalbant apie pirmąją *LuxSCS* mokėtino licencijos mokesčio sudedamąją dalį (žr. šio sprendimo 254 punktą), pateikdama pirmojo pagrindo antros dalies pirmąjį prieštaravimą Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, kad bendrovės *LuxOpCo* bendrovei *LuxSCS* mokėtas mokestis turėtų atspindėti ne tik nematerialiojo turto plėtojimo sąnaudas, bet ir jo vertę. Ši vertė buvo atsieta nuo šių sąnaudų, taigi, ir nuo *LuxSCS* atliktų mokėjimų pagal SPS. Ieškinio 73 punkte ir dubliko byloje T-318/18 32 bei paskesniuose punktuose „Amazon“ iš esmės remiasi tuo pačiu prieštaravimu. Be to, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teigimu, su SPS ir IN teisių perleidimo sutartimi susijusios sąnaudos, kurios padengiamos mainais už *LuxSCS* pagal licencijos sutartį suteiktą nematerialųjį turtą, turėjo būti įtrauktos į sąnaudas, kurioms taikoma marža.

258 Komisija ginčija šiuos argumentus.

259 Ji teigia, kad tokio sąnaudų paskirstymo susitarimo, kaip antai SPS, tikslas yra padalyti išlaidas, susijusias su nematerialiojo turto plėtojimu, o ne gauti veiklos pelną iš Europoje vykdomos veiklos. Taigi ATI ir A 9 neturėtų gauti jokios komercinės veiklos Europoje pelno dalies, išskyrus IN teisių perleidimo ir SPS sąnaudų kompensaciją. Vadinasi, ginčijamame sprendime *LuxSCS* atlygis teisingai nustatytas kaip apimantis IN teisių perleidimo įmokų ir SPS numatytų plėtros sąnaudų padengimą. Šiomis aplinkybėmis Komisija primena mananti, kad *LuxSCS* egzistavimo priežastis buvo visiškai mokestinė. Licencijos sutartis buvo sudaryta ne tiesiogiai tarp JAV subjektų ir *LuxOpCo*, o tarp *LuxSCS* ir *LuxOpCo*, siekiant, kad licencijos mokestis nebūtų apmokestinamas JAV. Jei *LuxSCS* nebūtų egzistavusi, ATI ir A 9 būtų sudariusios sąnaudų

pasidalijimo susitarimą (o ne licencijos sutartį) su *LuxOpCo*, todėl įmokas būtų turėjusi mokėti tiktai *LuxOpCo*. Be to, *LuxSCS* veikla apėmė tik paprastą nematerialiojo turto turėjimą. Pati *LuxSCS* tiesiogiai nevykdė intelektinės nuosavybės plėtojimo funkcijų, todėl neturėjo gauti atlygio už tai. Ji neatliko jokio vaidmens naudojant ar plėtojant nematerialųjį turtą ir visiškai nekontroliavo šių plėtros funkcijų ir su jomis susijusios rizikos. Taigi, Komisijos teigimu, IN teisių perleidimo į rinką sąnaudoms ir SPS sąnaudoms nereikėjo taikyti maržos, nes tai tik sąnaudos, kurias bendrovė *LuxSCS* perkėlė bendrovei *LuxOpCo*, o *LuxSCS* neatlieka jokios funkcijos, susijusios su nematerialiuoju turtu. Tačiau *LuxSCS* atlygis turėjo atspindėti tai, kad faktiškai bendrovei *LuxSCS* pagal SPS priskirtas funkcijas vykdė ir jos riziką prisiėmė bendrovė *LuxOpCo*. Bet kuriuo atveju atlikdama funkcinę analizę Komisija neignoravo aplinkybės, kad *LuxSCS* buvo teisėta nematerialiojo turto savininkė.

260 Pirmiausia reikia pažymėti, kad, norint išnagrinėti, ar toks mokestis, koks nagrinėjamas šioje byloje, atitinka rinkoje gaunamą rezultatą, vadovaujantis 1995 m. redakcijos EBPO gairėmis, reikia remtis nematerialiojo turto verte, o ne jo plėtojimo ir kūrimo išlaidomis. Iš tikrųjų iš minėtų gairių 6.27 punkto matyti, kad, nors į nematerialiojo turto plėtojimo sąnaudas galima atsižvelgti siekiant nustatyti įvairių sandorio šalių įnašo į sandorį palyginamumą ar santykinę vertę, nėra būtino ryšio tarp šių išlaidų ir nematerialiojo turto vertės. Kalbant konkrečiai, teisinga tikroji nematerialiojo turto vertė dažnu atveju negali būti matuojama atsižvelgiant į nematerialiojo turto plėtojimo ir išsaugojimo išlaidas. Kaip matyti iš minėtų gairių 6.2 punkto, „nematerialusis turtas“ gali turėti didelę vertę, net jeigu jis neturi apskaitinės vertės bendrovės balanse. Galiausiai, kaip matyti atitinkamai iš minėtų gairių 1.22 ir 6.27 punktų, šiuo atveju kalbama apie tai, ką įprasta vadinti „rinkos kaina“ arba „rinkos verte“. Be to, reikia pabrėžti, kad bėgant laikui ši vertė gali svyruoti.

261 Nagrinėjamoje byloje kyla klausimas, ar pirmoji *LuxSCS* atlygio dalis, kurią Komisija apskaičiavo ginčijamame sprendime, t. y. pirma, IN teisių perdavimo mokestis be maržos ir, antra, mokėjimai pagal SPS, irgi be maržos, iš tikrųjų atspindi *LuxOpCo* pagal licenciją perduoto nematerialiojo turto vertę.

262 Pirma, žinoma, galima manyti, kad IN teisių perdavimo mokestis, kurį *LuxSCS* sumokėjo JAV subjektams mainais už jau egzistavusio nematerialiojo turto dalies nuosavybės teisės perleidimą ir licencijos disponuoti likusiu egzistavusiu nematerialiuoju turtu suteikimą (žr. šio sprendimo 4 punktą), gerai atspindi nematerialiojo turto vertę tuo metu, kai buvo sudaryta IN teisių perdavimo sutartis, t. y. 2005 m.

263 Iš tikrųjų, nors mokėjimo IN teisių perleidimo į rinką suma nėra kaina, dėl kurios rinkoje buvo laisvai derėtasi, kaip „Amazon“ nurodo ieškinio byloje T-318/18 73 punkte, tai yra kaina, sumokėta įsigyjant 2005 m. jau buvusį nematerialųjį turtą. Toks pervedimas, skirtingai nuo plėtros sąnaudų, gali atspindėti nematerialiojo turto, kurio nuosavybės teisė perleidžiama, t. y. 2005 m. turėto nematerialiojo turto, vertę.

264 Vis dėlto reikia pabrėžti, kad, kaip tvirtino, be kita ko, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, kuriai Komisija šiuo klausimu neprieštaravo, per nagrinėjamą laikotarpį nematerialiojo turto vertė padidėjo dėl nuolatinių inovacijų diegimo technologijoje, kurią per „Amazon US“ vystė JAV subjektai, ir dėl to, kad didėjo „Amazon“ prekių ženklo, taigi, ir su rinkodara susijusio nematerialiojo turto žinomumas Europoje ir pasaulyje. Ginčijamo sprendimo 555 konstatuojamojoje dalyje Komisija paprasčiausiai sudėjo plėtros sąnaudas be maržos (mokėjimus pagal SPS) su kaina, sumokėta už jau esamą nematerialųjį turtą (IN teisių perleidimo įmoka), neatsižvelgdama į tai, kad, nagrinėjamu atveju, jau esamo nematerialiojo turto vertė

nagrinėjamuoju laikotarpiu padidėjo, nes JAV subjektai šį turtą palaipsniui plėtojo, gerino ir iš dalies keitė. Taigi Komisijos nurodytas paprastas mokėjimo pagal IN teisių perleidimo sutartį, kuris 2005 m. gali būti pripažintas pradine nematerialiojo turto verte, perkėlimas neatspindi šio nematerialiojo turto rinkos vertės per visą nagrinėjamą laikotarpį.

265 Be to, Komisija klaidingai nusprendė, kad mokėjimai, kuriuos bendrovė *LuxSCS* atliko pagal IN teisių perleidimo sutartį, gali būti perkelti bendrovei *LuxOpCo* netaikant maržos. Maržos nebuvimas nėra tai, su kuo savarankiškos šalys būtų sutikusios laisvai sudarydamos sandorį rinkoje, todėl tai yra *LuxSCS* atlygio apskaičiavimo klaida. Iš tikrųjų pagrįsta manyti ir, be kita ko, iš 1995 m. redakcijos EBPO gairių 6.14 punkto matyti, jog rinkoje veikiančios savarankiškos šalys siekia gauti naudos iš suteikiamo naudotis turto. Todėl maržos taikymas apskaičiuojant tokį atlygį, koks nagrinėjamas šioje byloje, atrodo, yra įprasta rinkos situacija. Kaip teigia „Amazon“ ieškinio byloje T-318/18 98 punkte, jei Komisija būtų išnagrinėjusi *LuxSCS* turimas galimybes, kaip siūloma minėtame 6.14 punkte, būtų galėjusi konstatuoti, kad Europoje buvo daug prekybos internetu srityje veikiančių ūkio subjektų, todėl *LuxSCS* būtų galėjusi įvertinti nematerialųjį turtą suma, viršijančia vien jo plėtros sąnaudas.

266 Antra, dėl mokėjimų pagal SPS reikia pažymėti, kad, kaip jau buvo nurodyta, iš 1995 m. redakcijos EBPO gairių 6.27 punkto matyti, kad nors į nematerialiojo turto plėtros sąnaudas galima atsižvelgti siekiant nustatyti įvairių sandorio šalių įnašo į sandorį palyginamumą ar santykinę vertę, tarp plėtros sąnaudų ir nematerialiojo turto vertės nėra būtino ryšio. Komisijos pasiūlytas paprastas mokėjimo pagal SPS perkėlimas atitinka tik *LuxSCS* išlaidų, kurias ji patiria siekdama vystyti nematerialųjį turtą, atlyginimą ir neatspindi pagerinto nematerialiojo turto vertės. Vien plėtros sąnaudų kompensavimas, netaikant maržos, yra susijęs su metodu, kuris neatitinka rinkos rezultato.

267 Šiomis aplinkybėmis reikia priminti, kad kontroliuojamojo sandorio, kurį nagrinėja Komisija, dalykas yra bendrovės *LuxSCS* bendrovei *LuxOpCo* suteikta nematerialiojo turto licencija, turint omenyje, kad *LuxSCS* yra SPS šalis. Neginčijama, kad ATI ir A 9 vykdė dalies nematerialiojo turto plėtojimo funkcijas. Vis dėlto Komisijos argumentas, kad bendrovėms ATI ir A 9 buvo „atlyginta“ mokėjimais pagal SPS už šias funkcijas, rodo, kad Komisija klaidingai suprato SPS. Iš SPS 4.3 punkto matyti, kad mokėjimai, kuriuos *LuxSCS* atliko pagal SPS, buvo apskaičiuoti tik kaip SPS šalių patirtų plėtros sąnaudų procentinė dalis. Tiesa, *LuxSCS* dalyvavimas padengiant plėtros sąnaudas yra proporcingas *LuxSCS*, taigi ir *LuxOpCo*, valdomų subjektų gaunamam pelnui, palyginti su ATI ir AT 9 gaunamu pelnu. Vis dėlto mokėjimai pagal SPS atitinka dalį pagal SPS sukurto ir pagal licencijos sutartį *LuxOpCo* perduoto nematerialiojo turto plėtros sąnaudų, todėl neatspindi šio nematerialiojo turto rinkos vertės. Įprastomis rinkos sąlygomis pagal licencijos sutartį mokamas mokestis turėtų atspindėti būtent šią vertę.

268 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, aplinkybė, kad *LuxSCS* tiesiogiai nevykdė plėtros funkcijų, nepaneigia išvados, kad *LuxOpCo* sumokėtas mokestis turi atspindėti nematerialiojo turto vertę.

269 Taigi Komisija negalėjo tvirtinti, kad *LuxSCS* atlygis galėjo būti apskaičiuotas remiantis paprasčiausiu nematerialiojo turto plėtros sąnaudų perkėlimu.

270 Šio sprendimo 269 punkte padarytos išvados nepaneigia kiti Komisijos argumentai.

271 Pirma, Komisija teigė, kad *LuxSCS* buvo tiktai tarpininkė ir kad tik perdavė pagal IN teisių perleidimo sutartį ir SPS patirtas sąnaudas bendrovei *LuxOpCo*, o tų sąnaudų sumą atitinkančią autorinio atlyginimo, pagal licencijos sutartį gaunamo iš bendrovės *LuxOpCo*, dalį perdavė

bendrovėms A 9 ir ATI. Skirtumas tarp sumų, kurios buvo gautos kaip licencijos mokestis, ir pagal SPS atliktų mokėjimų buvo priskirtas *LuxSCS*, o vėliau – jos nariams, nors *LuxSCS* nevykdė jokios funkcijos, kuri pateisintų šių sumų priskyrimą jai.

272 Vis dėlto, net jei reikėtų manyti, kad *LuxSCS* buvo tik tarpininkė tarp *LuxOpCo* ir JAV subjektų ATI ir A 9, kurie plėtros funkcijų nevykdė, vis dėlto mokesčio, kurį turėjo mokėti *LuxOpCo*, dydis ir *LuxSCS* atlygis turėjo atspindėti pagal licencijos sutartį suteikto nematerialiojo turto rinkos vertę. Komisijos nurodytas paprastas mokėjimo pagal SPS perkėlimas apima tiktai sąnaudų, kurias *LuxSCS* turėjo padengti siekiant vystyti nematerialųjį turtą, atlyginimą ir neatspindi minėto nematerialiojo turto rinkos vertės.

273 Nors šio sprendimo 271 punkte nurodytuose argumentuose Komisija teigia, kad *LuxOpCo* mokesčio bazė sumažėjo dėl to, kad *LuxSCS* tarpininkavo *LuxOpCo* ir JAV subjektams ATI ir A 9, ir dėl to, kad buvo sudaryta licencijos sutartis su *LuxSCS* – o ne licencijos sutartis su minėtais subjektais – reikia pažymėti, kad ginčijamame sprendime Komisija nesirėmė tokiais argumentais, siekdama įrodyti, kad bendrovei *LuxOpCo* buvo suteiktas pranašumas.

274 Be to, neįrodyta, kad jei licencijos sutartį *LuxOpCo* būtų sudariusi tiesiogiai su JAV subjektais ir *LuxSCS* nebūtų tarpininkavusi tarp šių bendrovių, šiems subjektams mokėto mokesčio dydis būtų buvęs kitoks nei *LuxSCS* mokėtino mokesčio dydis.

275 Antra, šio sprendimo 269 punkte minėtos išvados nepaneigia per posėdį Komisijos pateiktas argumentas, kad SPS galėjo būti tiesiogiai sudarytas su *LuxOpCo*.

276 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad argumentai, pagal kuriuos, jei *LuxSCS* nebūtų buvę, būtų sudarytas susitarimas dėl sąnaudų pasidalijimo su *LuxOpCo*, yra visiškai hipotetiniai ir faktiškai priklauso spekuliacijų sričiai.

277 Be to, ginčijamame sprendime išdėstytų argumentų Komisija negrindė tuo, kad *LuxOpCo* galėjo ar turėjo tiesiogiai sudaryti SPS. Iš tikrųjų reikia konstatuoti, kad ginčijamame sprendime Komisija visiškai nekvestionavo pačios *LuxSCS* egzistavimo ar susietų SPS ir licencijos sutarties nuostatų galiojimo pagal Liuksemburgo teisę, motyvuodama tuo, kad šių nuostatų bendras poveikis leido sumažinti *LuxOpCo* mokestinę skolą. Komisija iš tikrųjų ginčijo tiktai bendrovės *LuxOpCo* bendrovei *LuxSCS* mokėtino licencijos mokesčio dydį.

278 Trečia, šio sprendimo 269 punkte nurodytos išvados nepaneigia per posėdį Komisijos pateiktas argumentas, kad *LuxSCS* buvo įsteigta vien dėl mokestinių priežasčių.

279 Vien aplinkybės, kad bendrovių grupei priklausantis subjektas buvo įsteigtas tik siekiant optimizuoti mokesčius ir kad jis gauna mokestį už nagrinėjamos bendrovių grupės viduje išplėtotą nematerialųjį turtą, savaime nepakanka, kad būtų galima daryti išvadą, jog mokesčio mokėtojas įgijo mokesčių lengvatą, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, todėl nebūtinai įrodo, kad mokesčio mokėtojui buvo suteikta valstybės pagalba.

280 Žinoma, šiuo atveju skirtingas *LuxSCS* apmokestinimas Liuksemburge (Liuksemburge *LuxSCS* buvo „mokesčių požiūriu skaidri“) ir JAV (JAV *LuxSCS* buvo „mokesčių požiūriu neskaidri“) atsirado dėl „hibridinės asimetrijos“, t. y. Liuksemburge ir JAV taikomų mokesčių teisės aktų skirtumų, susijusių su mokesčių mokėtojo identifikavimu.

281 Vis dėlto, kaip pati Komisija pažymėjo 16 išnašoje, kuri pridėta prie atsiliepimo į ieškinį byloje T-816/17 13 punkto, šios asimetrijos (pelno neapmokestinimo) pasekmės nėra ginčijamo sprendimo dalykas. Taigi nagrinėjant šį ieškinį svarbu ne tai, ar *LuxSCS* loginis pagrindas yra susijęs tik su mokesčiais, ir ne tai, ar jos gautos pajamos iš tikrųjų buvo apmokestintos JAV jos narių rankose, o tai, ar *LuxOpCo* sumokėjo licencijos mokestį, kuris buvo įvertintas per didele suma, ir ar dėl to buvo dirbtinai sumažintas *LuxOpCo* atlygis, taigi, ir jos mokesčio bazė.

282 Ketvirta, šio sprendimo 269 punkte nurodytos išvados nepaneigia per posėdį Komisijos išsakytas teiginys, darant prielaidą, kad jis įrodytas, jog *LuxSCS* buvo „fiktyvi“ bendrovė.

283 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad *LuxSCS* iš tikrųjų teisiškai egzistavo, ir Komisija to neginčija. *LuxSCS* buvo įsteigta Liuksemburge ir įtraukta į Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės komercinį registrą kaip Liuksemburgo bendrovė.

284 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad ginčijamo sprendimo 555 konstatuojamojoje dalyje padaryta išvada, jog pirmąją *LuxSCS* atlygio dalį turėjo sudaryti „perduodamos perleidimo sąnaudos, <…> patirtos dėl IN teisių perleidimo sutarties ir SPS (t. y. IN teisių perleidimo ir SPS sąnaudos), yra klaidinga, nes toks mokestis neatitinka rinkos rezultato. Šios SGMM taikymo klaidos taip pat pakanka, kad būtų galima konstatuoti, jog pagrindinei Komisijos išvadai dėl pranašumo, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, pritarti negalima. Vis dėlto šalių argumentus reikia nagrinėti toliau taip, kaip nurodyta.

– *Dėl antrosios „LuxSCS“ atlyginimo dalies (išlaikymo sąnaudos)*

285 Dėl antrosios *LuxSCS* atlyginimo dalies (žr. šio sprendimo 254 punktą) Liuksemburgo Didžioji Hercogystė mano, kad ginčijamo sprendimo 555 konstatuojamojoje dalyje pateiktas vertinimas, t. y. teiginys, kad *LuxSCS* turėtų būti atlyginama skiriant pelno dydį, nustatomą pagal sąnaudų bazę, kurią sudaro tik sąnaudos, patirtos dėl išorės paslaugų, įsigytų siekiant išlaikyti savo teisinę nematerialiojo turto nuosavybę“, yra klaidingas. Šiuo klausimu Liuksemburgo Didžioji Hercogystė tvirtina, kad Komisija, remdamasi BSKF ataskaita, nepagrįstai nustatė 5 % išorės sąnaudų maržą. Konkrečiau kalbant, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teigimu, 5 % marža, kuri laikoma „įprastomis rinkos sąlygomis“ nustatyta marža, yra nustatyta savavališkai, kaip ir apibendrinta analizė, kuria ši marža grindžiama. BSKF ataskaita grindžiama valstybių narių mokesčių administracijų praktikos analize, o ne Liuksemburgo praktikos, susijusios su PMĮ 164 straipsnio 3 dalimi, analize. Neatsižvelgiant į tai, kad ji neturi jokios vertės pagal Liuksemburgo teisę ir buvo priimta vėliau, nei nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių, taigi nebuvo prieinama priimant šį sprendimą, BSKF ataskaitoje nurodomos grupės viduje sudarytų sandorių maržos, todėl ja negali būti naudojamasi kaip pagrindu nustatyti maržą įprastomis rinkos sąlygomis, t. y. laisvojoje rinkoje esančias sąlygas atitinkančią maržą.

286 Komisija ginčija šiuos argumentus.

287 Ji pabrėžia, kad antroji mokesčio, kurį *LuxOpCo* turėjo mokėti *LuxSCS*, sudedamoji dalis yra labai maža, todėl neturi realaus poveikio Komisijos apskaičiuotam *LuxSCS* „atlygiui“. Jos teigimu, nagrinėjamu atveju nereikėjo atlikti tikros sandorių kainodaros analizės ir nustatyti tikslios *LuxOpCo* atlygio sumos. Tačiau BSKF ataskaita gali būti naudojama kaip „saugus uostas“ ir pagal ją galima nustatyti nedidelės vertės grupės vidaus sandorių, kurių kainodaros analizę atlikti būtų pernelyg brangu ir sunku, sumą. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė dalyvauja Bendro sandorių kainodaros forumo veikloje, o BSKF ataskaita grindžiama ir Liuksemburgo praktika. Nors BSKF ataskaitoje nurodytos maržos buvo nustatytos nagrinėjant grupės vidaus sandorius, Komisijos

nuomone, tai yra maržos, kurioms paprastai pritaria mokesčių administratoriai, nes jos atspindi įmonių pelningumą rinkos sąlygomis. Galiausiai Komisija nurodo, kad, nors BSKF ataskaita parengta 2010 m., ji yra grindžiama 1999–2007 m. laikotarpio duomenimis, ir priduria, kad šie duomenys gali būti naudojami, nes nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių buvo įgyvendintas tik nuo 2006 m.

288 Pirmiausia, kaip nurodyta šio sprendimo 254 punkte, Komisijos apskaičiuota antroji *LuxSCS* „atlygio“ dalis atitinka sąnaudas, kurias būtų galima priskirti prie „išlaikymo sąnaudų“, padidintų 5 %. Šią 5 % grąžą Komisija nustatė remdamasi BSKF ataskaita, nes tai yra pajamų dydis, dažniausiai nustatomas vertinant sandorių kainas, kiek tai susiję su grupės viduje teikiamomis nedidelės pridėtinės vertės paslaugomis.

289 Kaip teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“, Komisijos požiūris kelia problemų įvairiais aspektais.

290 Visų pirma, pati Komisija ginčijamo sprendimo 557 konstatuojamojoje dalyje pripažino, kad, jai vertinant *LuxSCS* atlygį už jos funkcijas, susijusias su jos nematerialiojo turto nuosavybės teisių išlaikymu, nebuvo lyginamųjų duomenų.

291 Pagal 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.26 punktą, kai reikia taikyti SGMM, „mokesčių mokėtojo už kontroliuojamąjį sandorį gauta grynoji marža teoriškai turėtų būti nustatoma atsižvelgiant į grynąją maržą, kurią tas pats mokesčių mokėtojas gauna už panašius sandorius laisvojoje rinkoje“. Nesant panašumo, Komisija turėjo netaikyti SGMM bendrovei *LuxSCS*.

292 Žinoma, Komisijos požiūris, kai ji siekė pasinaudoti BSKF ataskaita, užuot pati atlikusi palyginamumo tyrimą ir rinkoje egzistuojančių panašių grynųjų maržų analizę, nėra nesuderinamas su SGMM taikymo taisyklėmis, išplaukiančiomis iš 1995 m. redakcijos EBPO gairių. Iš tikrųjų, pirma, kaip matyti iš šių gairių 3.29 ir 3.30 punktų, visuotinai žinoma, kad sunku rasti pakankamai tikslios informacijos apie grynąsias maržas laisvojoje rinkoje ir parametrus, kurie tokioje rinkoje dažnai naudojami kaip pelno rodikliai. Antra, šiuo tikslu naudotų informacijos šaltinių forma ir pobūdis neturi jokios reikšmės. Jeigu yra paskelbta tam tikra publikacija apie tam tikroje ekonominės veiklos srityje pastebėtus pelno rodiklius ar grynąsias maržas, tokia publikacija iš esmės gali būti naudojamasi, tačiau šiuo atžvilgiu nebūtinai turi būti kalbama apie „saugaus uosto“ sąvoką, kaip antai nurodytą šio sprendimo 287 punkte paminėtuose Komisijos argumentuose.

293 Vis dėlto naudotis tokia ataskaita galima tik tuo atveju, jeigu joje esantys duomenys yra svarbūs ir patikimi. Kalbant konkrečiai, mažiausia, ko galima tikėtis – kad tokioje ataskaitoje pateikiami duomenys būtų susiję su sandoriais, panašiais į kontroliuojamąjį sandorį, ir su funkcijomis, panašiomis į vertinamo subjekto funkcijas, kad palyginimas būtų tikrai patikimas.

294 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad marža, kurią Komisija nustatė remdamasi BSKF ataskaita, atitinka maržą, kuri, šios ataskaitos rengėjų teigimu, paprastai nustatoma tam tikrų „nedidelės pridėtinės vertės grupės vidaus paslaugų“ atveju. *LuxSCS* tokių paslaugų neteikė. Funkcijos, susijusios su jos nematerialiojo turto nuosavybės išlaikymu, iš tikrųjų negali būti prilygintos „nedidelės pridėtinės vertės“ grupės vidaus paslaugų teikimui. Darytina išvada, kad, nors iš principo naudojantis BSKF ataskaita nekyla metodinių sunkumų, vis dėlto šioje ataskaitoje pateikta informacija neturėjo jokio ryšio su *LuxSCS* funkcijomis vykdant šioje byloje nagrinėjamą kontroliuojamąjį sandorį, t. y. licencijos sutartį.

295 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 257–292 punktuose, reikia pritarti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ argumentams, kuriais siekiama įrodyti, kad atlikdama *LuxSCS* funkcinę analizę Komisija padarė klaidų, o tai turėjo įtakos jos išvadai dėl *LuxSCS*, kaip šalies, vertinamos taikant SGMM, pasirinkimo. Komisija taip pat padarė klaidą nustatydama šiuo atveju kontroliuojamajam sandoriui taikytiną tinkamą grynąją maržą.

3) Išvada dėl pagrindinės išvados

296 Atsižvelgiant į šiuos įvairius argumentus, reikia pritarti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ argumentams, kuriais ginčijama pagrindinė išvada, kurioje konstatuotas pranašumas. Pirma, Komisija klaidingai nusprendė, kad *LuxSCS* turi būti laikoma vertinama šalimi. Antra, Komisijos atliktas *LuxSCS* „atlygio“ apskaičiavimas remiantis prielaida, kad *LuxSCS* turėjo būti pasirinkta kaip vertinamas subjektas, yra labai klaidingas ir negali būti laikomas nei pakankamai patikimu, nei leidžiančiu pasiekti įprastas rinkos sąlygas atitinkantį rezultatą. Kadangi Komisijos pasirinktas apskaičiavimo metodas turi būti atmestas, šiuo metodu negalima pagrįsti Komisijos teiginio, kad bendrovės *LuxOpCo* bendrovei *LuxSCS* mokėtas licencijos mokestis turėjo būti mažesnis už tą, kuris nagrinėjamu laikotarpiu buvo faktiškai gautas pagal nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių. Taigi pagrindinėmis pranašumo konstatavimo aplinkybėmis negalima nustatyti, kad *LuxOpCo* mokesčių našta buvo dirbtinai sumažinta dėl per didelio licencijos mokesčio nustatymo.

297 Taigi pirmojo pagrindo byloje T-816/17 antros dalies pirmasis ir antrasis prieštaravimai ir trečia dalis bei antrasis ir ketvirtasis pagrindai byloje T-318/18, kuriais siekiama įrodyti, kad Komisija neįrodė pranašumo buvimo, kai suformulavo pagrindinę išvadą, turi būti pripažinti pagrįstais, nesant reikalo nagrinėti kitų pagrindų ir argumentų, kuriais ginčijama pagrindinė išvada.

3. Dėl ieškinio pagrindų ir argumentų, kuriais ginčijami papildomi motyvai dėl pranašumo

298 Pateikdamos pirmojo pagrindo antros dalies trečiąjį prieštaravimą byloje T-816/17 ir penktąjį pagrindą byloje T-318/18 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija papildomus Komisijos motyvus, susijusius su bendrovei *LuxOpCo* taikytos mokesčių lengvatos buvimu.

299 Siekiant išsamiai išnagrinėti šiuos pagrindus, reikia priminti, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 65–68 punktuose, subsidiariai pateikdama argumentus dėl pranašumo buvimo Komisija padarė tris išvadas, pagal kurias nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintas sandorių kainodaros metodas grindžiamas trimis klaidingais metodiniais sprendimais.

300 Pirmiausia reikia pasakyti, kad pirmojoje papildomoje išvadoje (ginčijamo sprendimo 565–569 konstatuojamosios dalys) Komisija nustatė klaidą, padarytą pasirenkant nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintą sandorių kainodaros metodą. Šiuo klausimu reikia priminti, kad šalys sutaria dėl aplinkybės, jog 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje taikytas metodas iš tikrųjų atitiko SGMM. Tačiau, priešingai, nei matyti iš pačios 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos, ataskaitos autoriai nepasirinko ir faktiškai netaikė pelno padalijimo metodo. Savo atsakymuose į rašytinius klausimus „Amazon“ patvirtino, kad pagal nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintą sandorių kainodaros nustatymo metodą pirmiausia apskaičiuojamas *LuxOpCo* atlygis taikant SGMM, paskui visas likutinis pelnas priskiriamas *LuxSCS* tam, kad juo būtų atlyginta už nematerialųjį turtą. Be to, tai, kad 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos autoriai iš tikrųjų naudojo SGMM, o ne pelno padalijimo metodo likutinės analizės variantą, Komisija paminėjo ginčijamo sprendimo 540 konstatuojamojoje dalyje.

301 Grįsdama savo pirmąją papildomą išvadą Komisija nurodė, kad, net darant prielaidą, jog *LuxSCS* iš tikrųjų vykdė unikalias ir vertingas funkcijas, o tai ji ginčija, Liuksemburgo mokesčių institucijos negalėjo nežinoti, kad *LuxOpCo* taip pat vykdė unikalias ir vertybines funkcijas, susijusias su intelektine nuosavybe ir „Amazon“ grupės komercine veikla Europoje, o ne įprastas valdymo funkcijas. Todėl Komisija nusprendė, kad nagrinėjamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių pasirinktas apskaičiavimo metodas neleido pasiekti patikimo rezultato ir kad pelno padalijimo metodas su indėlio analize būtų buvęs tinkamesnis. Komisijos teigimu, jei būtų taikytas pastarasis metodas, *LuxOpCo* atlygis ir atitinkamos apmokestinamos pajamos būtų didesni.

302 Antrojoje papildomoje išvadoje (ginčijamo sprendimo 570–574 konstatuojamosios dalys) Komisija nusprendė, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintas pelno dydžio rodiklio pasirinkimas yra klaidingas. Kalbant konkrečiau, ji nusprendė, kad net darant prielaidą, jog 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje pateikta funkcinė analizė yra teisinga, pritariant veiklos sąnaudų, o ne visų sąnaudų maržai, nagrinėjamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių buvo netinkamai sumažintos *LuxOpCo* apmokestinamosios pajamos ir taip jai suteiktas ekonominis pranašumas.

303 Galiausiai pateikdama trečiąją papildomą išvadą (ginčijamo sprendimo 574–578 konstatuojamosios dalys) Komisija padarė išvadą, kad bet kuriuo atveju viršutinės ribos įtraukimas į kainodaros metodą siekiant nustatyti *LuxOpCo* mokesčio bazę, patvirtintą ginčijamame sprendime, yra netinkamas ir ekonomiškai nepagrįstas. Komisijos teigimu, kadangi dėl viršutinės ribos nustatymo buvo sumažintos *LuxOpCo* apmokestinamosios pajamos 2006, 2007, 2011, 2012 ir 2013 mokestiniais metais, nustatant šią ribą šiai bendrovei buvo suteiktas ekonominis pranašumas.

304 Svarbu pažymėti, kad visos ginčijamo sprendimo 9.2.2.1–9.2.2.3 skirsniuose pateiktos papildomos išvados viena nuo kitos nepriklauso. Taigi kiekviena iš jų galima įrodyti pranašumo buvimą. Komisija tiek atsakymuose į rašytinius klausimus, tiek per posėdį patvirtino, kad kiekviena papildoma išvada savarankiškai ir nepriklausomai patvirtinamas konstatuotas pranašumo buvimas.

a) Pirminės pastabos dėl visų trijų papildomų išvadų

305 Ginčijamo sprendimo 564 konstatuojamojoje dalyje Komisija pažymėjo, kad 9.2.2 skirsnyje, susijusiame su papildomomis išvadomis dėl pranašumo, pateiktu įvertinimu buvo siekiama ne nustatyti „konkretų“ *LuxOpCo* atlygį įprastomis rinkos sąlygomis, o įrodyti, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių bendrovei *LuxOpCo* buvo suteiktas ekonominis pranašumas, nes buvo patvirtinti klaidingi metodiniai sprendimai, dėl kurių sumažėjo jos apmokestinamosios pajamos.

306 Papildant tai, kas išdėstyta šio sprendimo 123–126 punktuose, atsižvelgiant į 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija* (T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669) turinį, reikia išsiaiškinti, kokio lygio įrodymų turi pateikti Komisija, nagrinėdama valstybės pagalbos buvimą priimant tokį mokesčių administracinį sprendimą, kaip nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių.

307 Visų pirma 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija* (T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669) 152 punkte Bendrasis Teismas patikslino, kad, jeigu Komisija taiko įprastų rinkos sąlygų principą, siekdama patikrinti, ar taikant mokestinę priemonę integruotos įmonės apmokestinamasis pelnas (pirmasis lyginamasis veiksnys) atitinka rinkos sąlygomis nustatytą

apytikslį, bet patikimą apmokestinamąjį pelną (antrasis lyginamasis veiksnys), ji gali konstatuoti pranašumo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, buvimą, tik jeigu dviejų lyginamųjų tarpusavio neatitiktis viršija tai apytiksliai sumai gauti taikyto metodo nulemtus netikslumus.

308 Iš to matyti, kad, siekdama įrodyti, jog išankstiniu sprendimu dėl mokesčių, kuriuo remtasi apskaičiuojant įmonės atlygį, suteikiamas ekonominis pranašumas, Komisija turi nustatyti, kad šis atlygis neatitinka įprastomis rinkos sąlygomis gaunamo rezultato tokiu mastu, kad jo negalima laikyti atlygiu, kuris būtų gautas rinkoje konkurencijos sąlygomis.

309 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija* (T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669) 201 ir 211 punktuose Bendrasis Teismas pažymėjo, kad vien metodinių reikalavimų nesilaikymas nebūtinai sumažina mokesčių naštą. Dar reikėjo, kad Komisija įrodytų, jog išankstiniame sprendime dėl mokesčių jos nustatytos metodinės klaidos neleido pasiekti apytikslio, bet patikimo rezultato, kuris būtų gautas įprastomis rinkos sąlygomis, ir kad dėl jų sumažėjo apmokestinamasis pelnas. Taigi Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad vien konstatavimo, jog buvo padaryta sandorių kainodaros metodo pasirinkimo ar taikymo klaidų, iš principo nepakanka tam, kad būtų įrodytas pranašumo buvimas, taigi ir valstybės pagalbos, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnį, suteikimas.

310 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad, nors Komisija turi konkrečiai įrodyti, jog metodinė klaida lėmė išankstinio sprendimo dėl mokesčių adresato mokestinės naštos sumažėjimą, Bendrasis Teismas neatmetė to, kad tam tikrais atvejais dėl metodinės klaidos gali būti neįmanoma apytiksliai apskaičiuoti įprastomis rinkos sąlygomis gaunamo rezultato ir kad dėl jos neišvengiamai gali būti nepakankamai įvertintas atlygis, kuris turėjo būti gautas rinkos sąlygomis.

311 Toks 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija* (T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669) aiškinimas išplaukia iš šio sprendimo 201 ir 211 punktuose vartojamo žodžių junginio „iš esmės“ ir 212 punkto, kuriame patikslinta, kad toje byloje Komisija nenurodė jokių aplinkybių, leidžiančių daryti išvadą, neatlikus palyginimo su rezultatu, kuris būtų gautas pritaikius jos rekomenduotą metodą, kad nagrinėjamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių patvirtinto metodo pasirinkimas būtinai lemia per menką rezultatą.

312 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir ginčijamame sprendime nesant palyginimo tarp, pirma, rezultato, kuris būtų gautas taikant Komisijos pasiūlytą sandorių kainodaros metodą, ir, antra, taikant nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių gauto rezultato, ginčijamo sprendimo 564 konstatuojamojoje dalyje išdėstytas Komisijos požiūris, pagal kurį ji tik nustato nagrinėjant sandorių kainodarą padarytas klaidas, iš principo yra nepakankamas siekiant įrodyti, kad *LuxOpCo* mokesčių našta iš tikrųjų buvo sumažinta.

313 Vis dėlto reikia patikrinti, ar, nepaisant ginčijamo sprendimo 564 konstatuojamojoje dalyje išdėstyto teiginio, papildomuose Komisijos argumentuose dėl pranašumo yra konkrečių duomenų, leidžiančių nustatyti, jog Komisijos nustatytos sandorių kainodaros analizės klaidos nulėmė tikrą *LuxOpCo* mokesčių naštos sumažėjimą.

b) Dėl pirmosios papildomos išvados, susijusios su pranašumu

314 Pateikdamos pirmojo pagrindo antros dalies trečiąjį prieštaravimą byloje T-816/17 ir penktąjį pagrindą byloje T-318/18, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija pirmąją papildomą Komisijos išvadą, susijusią su mokesčių lengvatos suteikimu bendrovei *LuxOpCo*

(ginčijamo sprendimo 9.2.2.1 skirsnis). Iš esmės Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija teiginį, kad Komisijos siūlytas sandorių kainodaros metodas, t. y. pelno padalijimo metodas su indėlio analize, buvo tinkamas. Jos tvirtina, kad Komisija padarė klaidingą išvadą, jog *LuxOpCo* vykdė unikalias ir vertingas funkcijas. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pabrėžia, kad Komisija, beje, nebandė pati taikyti pelno padalijimo metodo.

315 Komisija ginčija šiuos argumentus.

316 Komisijos nuomone, ginčijamame sprendime teisingai nurodyta, jog nagrinėjamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių patvirtinant sandorių kainodaros nustatymo tvarką buvo netinkamai pasirinkti metodai. Ji mano, kad net jei *LuxSCS* būtų laikoma vykdančia unikalias ir vertingas funkcijas, susijusias su nematerialiuoju turtu, taip pat būtų *LuxOpCo* atveju, todėl sandorių kainodaros nustatymas, grindžiamas pelno padalijimo metodu, būtų tinkamesnis sandorių kainodaros metodas ir *LuxOpCo* gautų didesnį atlygį nei tas, kuris buvo patvirtintas nagrinėjamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių.

317 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad ginčijamo sprendimo 565–568 konstatuojamosiose dalyse Komisija iš esmės nurodė, jog net jei reikėtų pritarti teiginiui, kad *LuxSCS* atliko unikalias ir vertingas funkcijas, susijusias su nematerialiuoju turtu, tai, kad *LuxOpCo* taip pat vykdė tokias funkcijas, reikštų, jog šiuo atveju turėjo būti pasirinktas ne SGMM, o pelno padalijimo metodas su indėlio analize.

318 Šiuo klausimu reikia patikslinti du skirtingus dalykus.

319 Pirma, ginčijamo sprendimo 565 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad negalima teigti, jog nagrinėjamu laikotarpiu *LuxOpCo* vykdė tik įprastas valdymo funkcijas, nes atliko įvairias unikalias ir vertingas funkcijas, susijusias su nematerialiuoju turtu, ir vykdė „Amazon“ grupės komercinę veiklą Europoje.

320 Šiomis aplinkybėmis taip pat reikia pažymėti, kad Komisija nekonstatavo, jog tam tikros *LuxOpCo* funkcijos, nurodytos jos pačios atliktoje funkcinėje analizėje, galėjo būti laikomos įprastomis ar kasdienėmis arba kad už tokias funkcijas, nepaisant jų kasdienio pobūdžio, turėjo būti mokamas papildomas atlygis.

321 Antra, ginčijamo sprendimo 568 konstatuojamojoje dalyje Komisija padarė išvadą, kad nagrinėjamu atveju, atlikus indėlio analizę, *LuxOpCo* būtų gavusi atlygį už visas jos funkcijas, turtą ir riziką, išanalizuotus ginčijamo sprendimo 9.2.1.2 skirsnyje, taigi, didesnį atlygį, nei nustatytasis nagrinėjamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių. Taigi Komisija nusprendė, kad, nagrinėjamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių patvirtinus SGMM, apskaičiuotos *LuxOpCo* apmokestinamosios pajamos buvo mažesnės nei bendrovių, kurių apmokestinamasis pelnas atitiko rinkoje taikytas kainas. Kalbant konkrečiai, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 566 konstatuojamosios dalies, Komisijos nuomone, nebuvo tinkama patvirtinti sandorių kainodaros nustatymo tvarkos, pagal kurią visas likutinis bendrovės *LuxOpCo* pelnas, viršijantis jos veiklos sąnaudas [*konfidencialu*], turėjo būti priskirtas *LuxSCS*.

322 Be to, iš Komisijos atsakymų į rašytinius Bendrojo Teismo klausimus 45 punkto matyti, kad, jos nuomone, *LuxOpCo* atlygis „neišvengiamai“ buvo didesnis taikant pelno padalijimo metodą su indėlio analize, nes pagal šį metodą būtų buvę galima atlyginti už *LuxOpCo* vykdytas unikalias ir vertingas funkcijas.

323 Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ prieštaravimus, kuriais ginčijama pirmoji papildoma išvada, reikia nagrinėti remiantis šio sprendimo 316–322 punktuose išdėstytais argumentais.

324 Kaip matyti iš šio sprendimo 314 punkto, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ pateikia tris prieštaravimus, kuriais siekiama užginčyti, pirma, teiginį, kad *LuxOpCo* atliko unikalias ir vertingas funkcijas, antra, išvadą, kad nagrinėjamame išankstiniame sprendime dėl mokesčių buvo klaidingai pritarta SGMM taikymui ir kad šiuo atveju turėjo būti naudojamas pelno padalijimo metodo variantas su indėlio analize, ir, trečia, išvadą, kad taikant pelno padalijimo metodo variantą su indėlio analize būtų „neišvengiamai“ gautas didesnis atlygis.

1) Dėl „LuxOpCo“ vadinamųjų „unikalių ir vertingų“ funkcijų vykdymo

325 Visų pirma reikia pažymėti, kad pirmoje papildomoje išvadoje daroma aiški nuoroda į ginčijamo sprendimo 9.2.1.2.1 ir 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 ir 9.2.1.4 skirsnius, kuriuose Komisija pati atliko *LuxOpCo* funkcinę analizę, ir kad ji tiesiogiai grindžiama šiuose skirsniuose esančiomis išvadomis.

326 Ginčijamo sprendimo 9.2.1.2.1 ir 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 ir 9.2.1.2.4 skirsniuose padarytos išvados ir išvada, kad *LuxOpCo* vykdė unikalias ir vertingas funkcijas, yra pirmojo pagrindo antros dalies trečiojo prieštaravimo byloje T-816/17 ir penktojo pagrindo, kuriame daroma nuoroda į antrąjį ir trečiąjį pagrindus, byloje T-318/18, kuriais siekiama užginčyti Komisijos atliktą *LuxOpCo* funkcinę analizę, dalykas.

327 Reikia kartu išnagrinėti visus Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ argumentus, kuriais ginčijamas Komisijos atliktos *LuxOpCo* funkcinės analizės pagrįstumas, ir teiginį, kad *LuxOpCo* vykdė unikalias ir vertingas funkcijas.

328 Pirmiausia, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ teigimu, *LuxOpCo* nevykdė svarbių funkcijų, susijusių su nematerialiojo turto plėtojimu, gerinimu, valdymu ir naudojimu Europoje, o tik buvo atsakinga už įmonės veiklos vykdymą. Iš tikrųjų didžioji nematerialiojo turto plėtojimo, valdymo ir gerinimo veiklos dalis buvo vykdoma JAV.

329 Toliau Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ iš esmės teigia, kad *LuxOpCo* funkcijos, susijusios su „Amazon“ grupės komercine veikla Europoje, yra įprastas indėlis, o ne unikalus ir vertingas indėlis, nes jis didele dalimi grindžiamas bendrovei *LuxSCS* suteiktu nematerialiuoju turtu. *LuxOpCo* funkcijos, susijusios su „Amazon“ grupės komercine veikla Europoje, buvo tiktai valdymo funkcijos.

330 Galiausiai dėl *LuxOpCo* turto ir rizikos „Amazon“ teigia, kad su *LuxOpCo* komercine veikla susijusi rizika buvo valdoma ir sušvelninta technologijos.

331 Komisija ginčija šiuos argumentus.

332 Visų pirma ji iš esmės teigia, kad *LuxOpCo*, remiama ES įsteigtų susijusių bendrovių, vykdė visas reikšmingas unikalias ir vertingas funkcijas, susijusias su trimis nematerialiojo turto sudedamosiomis dalimis, t. y. technologija, klientų duomenimis ir rinkodara.

333 Be to, ji teigia, kad „žmonių“ funkcijos nebuvo pakeistos technologijomis nei nustatant kainas, nei „Amazon“ grupei palaikant ryšius su pardavėjais ir klientais, nei valdant atsargas, nei priimant sprendimus dėl atsargų. Komisija teigia, jog tai, kad vykdydama šias funkcijas *LuxOpCo* naudojo nematerialųjį turtą, nereiškia, kad šis turtas negali būti laikomas unikaliu ir vertingu.

334 Galiausiai dėl *LuxOpCo* naudoto turto ir rizikos Komisija, pirma, pažymi, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nepateikė jokios tiesioginės kritikos dėl ginčijamo sprendimo konstatuojamųjų dalių, susijusių su šiais dviem aspektais, ir, antra, ginčija „Amazon“ argumentą, kad technologija padėjo suvaldyti *LuxOpCo* riziką be jokio žmogaus įsikišimo.

335 Pirmiausia reikia pažymėti, kad klausimas, ar *LuxOpCo* iš tikrųjų vykdė „unikalias ir vertingas funkcijas“, kaip teigia Komisija, ar tik „įprastas funkcijas“, kaip teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“, turi būti nagrinėjamas vartojant šio sprendimo 227 punkte nurodytas sąvokas. Nors sąvoka „vienintelės ir vertingos funkcijos“ nėra aiškiai nurodyta 1995 m. redakcijos EBPO gairėse, ji prieštarauja sąvokai „įprastos funkcijos“, kurias galima lengvai įvertinti. Kaip pažymėta šio sprendimo 228 punkte, sąvoka „unikali funkcija“ reiškia situaciją, kai tam tikros funkcijos negalima palyginti su kita. Sąvoka „vertinga funkcija“ susijusi, be kita ko, su tuo, kad pasinaudojant nagrinėjama funkcija galima gauti dideles pajamas.

336 Be to, taip pat reikia pažymėti: kadangi savo atliktą *§* funkcinę analizę Komisija iš esmės grindė šios įmonės darbuotojų pareiškimais, pateiktais nagrinėjant bylą *United States Tax Court* (JAV federalinis mokestinių bylų teismas) (toliau – „Amazon“ darbuotojų parodymai), ieškinyje byloje T-816/17 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė tvirtina, jog šie parodymai buvo pateikti 2014 m. ir kad jie susiję su 2005–2014 m. vykdyta „Amazon“ grupės veikla, todėl tuo metu, kai buvo priimtas nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių, Liuksemburgo institucijos jokiu būdu negalėjo žinoti šios informacijos.

337 Šiuo klausimu visų pirma reikia pažymėti, kad šis Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės argumentas prieštarauja pozicijai, kurios ji laikėsi atsakymuose į Bendrojo Teismo rašytinius klausimus. Iš tikrųjų, kalbant apie galimybę atsižvelgti į JAV federalinio mokestinių bylų teismo nuomonę ir 2017 m. ataskaitą dėl sandorių kainodaros, pažymėtina, kad jis tvirtino, jog siekiant nustatyti, ar *LuxOpCo* buvo suteikta lengvata, reikėjo išnagrinėti, kokį mokestį ji būtų turėjusi sumokėti, jei nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių nebūtų priimtas, o tai būtinai reiškia, kad reikia atsižvelgti į informaciją, gautą po to, kai buvo priimtas nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių.

338 Tiesa, 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendime *Nyderlandai ir kt. / Komisija* (T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 247 ir 250 punktai) Bendrasis Teismas nusprendė, kad išankstiniu susitarimu dėl kainų, kuris yra ginčijamo sprendimo dalykas, suteikto pranašumo egzistavimas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į laikotarpio, kai jis buvo sudarytas, kontekstą. Vis dėlto Bendrasis Teismas šią išvadą grindė tuo, kad toje byloje Komisijos ginčijama priemonė buvo tik išankstinis susitarimas dėl kainų.

339 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad Liuksemburgo valdžios institucijų priemonė, dėl kurios priimtas ginčijamas sprendimas, yra ne vien nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių, kuris buvo priimtas 2003 m., o vėliau jo galiojimas buvo pratęstas 2004 m. ir 2010 m., bet ir vėlesnis minėtu sprendimu pagrįstos *LuxOpCo* metinės deklaracijos priėmimas, todėl informacija, susijusi su faktine *LuxOpCo* situacija atitinkamu laikotarpiu, neišvengiamai buvo ta, kurią mokesčių institucijos turėjo tuo metu, kai priėmė priemones, dėl kurių priimtas išankstinis sprendimas dėl mokesčių.

340 Darytina išvada, kad nagrinėjamos bylos aplinkybėmis Komisijos negalima kaltinti tuo, kad ji savo analizę grindė „Amazon“ darbuotojų parodymais. Taigi į šiuos aspektus reikia atsižvelgti vertinant Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ pateiktus prieštaravimus dėl *LuxOpCo* funkcinės analizės.

i) Dėl bendrovės „LuxOpCo“ funkcijų, susijusių su nematerialiuoju turtu (ginčijamo sprendimo 9.2.1.2.1 skirsnis ir 449–472 konstatuojamosios dalys)

341 Apskritai šalys nesutaria dėl to, ar *LuxOpCo* vykdė svarbias, „unikalias ir vertingas“ funkcijas, susijusias su nematerialiuoju turtu. Komisijos teigimu, taip buvo, nes *LuxOpCo* buvo atsakinga už technologijų pritaikymą atsižvelgiant į Europos rinkos ypatumus, klientų duomenų plėtojimą ir veiklą, susijusią su rinkodaros turtu.

342 Ginčijamo sprendimo 9.2.1.2.1. skirsnyje Komisija nusprendė, kad pagal licencijos sutartį *LuxOpCo* buvo pavesta vykdyti „unikalias ir vertingas“ funkcijas, susijusias su nematerialiuoju turtu. Jos nuomone, šios funkcijos apima tiek intelektinės nuosavybės plėtojimą, gerinimą ir valdymą apskritai, tiek kiekvienu iš trijų nematerialiojo turto sudedamųjų dalių, t. y. technologijų, klientų duomenų ir registruotų prekių ženklų, lygmeniu, naudojantis savarankiškai sukurtomis Europos technologinėmis ir komercinėmis naujovėmis, klientų duomenų kūrimu ir valdymu bei įregistruoto prekių ženklo vystymu ir išlaikymu. Taigi, Komisijos teigimu, iš esmės *LuxOpCo* ne tik naudojo technologiją Europos interneto svetainėms valdyti, bet ir per nagrinėjamą laikotarpį aktyviai prisidėjo ją plėtojant, gerinant ir valdant (ginčijamo sprendimo 449, 450 ir 465 konstatuojamosios dalys).

343 Pirma, Komisija pažymėjo, kad *LuxOpCo* turėjo išimtinę ir neatšaukiamą licenciją disponuoti nematerialiuoju turtu, taip pat teisę toliau plėtoti, gerinti, prižiūrėti ir saugoti šį nematerialųjį turtą, nors *LuxSCS* ir toliau liko *LuxOpCo* sukurtų išvestinių kūrinių savininkė (ginčijamo sprendimo 450 konstatuojamoji dalis).

344 Antra, Komisija konstatavo, kad *LuxOpCo* apskritai prisidėjo prie nematerialiojo turto plėtojimo, priežiūros ir valdymo, pasitelkdama „ES IP Steering Committee“ (ES intelektinės nuosavybės iniciatyvinis komitetas) (ginčijamo sprendimo 452–455 konstatuojamosios dalys). Komisijos teigimu, „ES IP Steering Committee“ buvo forumas, kuriame bendrovių *LuxOpCo* ir ASE komercinės veiklos ir technologijos sričių vadovai susitikdavo aptarti bei rekomenduoti su Europoje esančiu nematerialiuoju turtu susijusių veiksmų, kuriuos jiems pristatė „Amazon“ grupės teisininkai. Faktinius sprendimus dėl nematerialiojo turto plėtojimo, tobulinimo, valdymo ir naudojimo priimdavo to komiteto nariai, atstovaujantys bendrovėms *LuxOpCo* ir ASE, kaip sprendimus priimantys vadovai, atsakingi už „Amazon“ grupės mažmeninės prekybos ir paslaugų teikimo veiklą Europoje (ginčijamo sprendimo 452–455 konstatuojamosios dalys).

345 Trečia, Komisija nurodė, kad *LuxOpCo* prisidėjo prie technologijos plėtojimo (ginčijamo sprendimo 466–472 konstatuojamosios dalys). Ji pažymėjo, kad technologija, kurią bendrovei *LuxOpCo* suteikė *LuxSCS*, buvo „esama „Amazon US“ technologija“, kaip antai „nuolat plėtojama JAV“ (ginčijamo sprendimo 456 ir 461 konstatuojamosios dalys). Tačiau, jos teigimu, kelios JAV naudojamos „Amazon“ programinės įrangos funkcijos turėjo būti pritaikytos diegimui Europoje. Kalbant konkrečiai, Komisija nurodė, kad siekdama sėkmingai vykdyti „Amazon“ grupės Europos subjektų vykdomą komercinę veiklą Europoje *LuxOpCo* nagrinėjamu laikotarpiu sukūrė, pagerino ir valdė šią amerikietišką technologiją, padedama savo patronuojamųjų bendrovių (ginčijamo sprendimo 456–460 konstatuojamosios dalys). Be to, bendrovė *LuxOpCo* ir jos susijusios ES bendrovės specialiai išplėtojo svarbias technologijas, naudotinas vykdant mažmeninės prekybos

ir paslaugų teikimo veiklą Europoje. Tokios technologijos pavyzdys buvo „European Fulfilment Network“ (Europos užsakymų vykdymo tinklas, EUVT) – technologija, padėjusi sutelkti „Amazon“ grupės atsargas, esančias įvairiose valstybėse narėse, ir susieti Europos užsakymų vykdymo centrus, kurią įdiegus visų Sąjungos šalių klientai galėjo pirkti prekes bet kurioje nacionalinėje „Amazon“ grupės interneto svetainėje Europoje (ginčijamo sprendimo 462 ir 463 konstatuojamosios dalys).

346 Ketvirta, dėl klientų duomenų Komisija konstatavo, kad nors Europos interneto svetainių klientų duomenų nuosavybė teisėtai priklausė bendrovei *LuxSCS*, nagrinėjamuoju laikotarpiu bendrovė *LuxOpCo* vykdė aktyvias ir svarbias funkcijas, susijusias su šių duomenų plėtojimu, gerinimu ir valdymu (ginčijamo sprendimo 466–468 konstatuojamosios dalys). Šiuo klausimu ji pažymėjo, kad *LuxOpCo* aktyviai kaupė šiuos duomenis, taip teikdama paslaugą *LuxSCS*, ir turėjo užtikrinti jų priežiūrą bei taikomų duomenų apsaugos įstatymų laikymąsi.

347 Penkta, dėl „registruoto prekių ženklo“ (469–470 konstatuojamosios dalys), t. y. „Amazon“ prekių ženklų, kurie įregistruoti Sąjungoje, Komisija pažymėjo, kad, nors šis prekių ženklas yra pripažintas ir atpažįstamas visame pasaulyje, o tai labai svarbu siekiant pritraukti klientus, šio komercinio prekių ženklo vertė yra antraeilė siekiant tinkamai įgyvendinti visus tris „Amazon“ grupės veiklos ramsčius Europoje, t. y. asortimentą, kainą ir patogumą (toliau – trys ramsčiai). Atsižvelgiant į tai, kad „Amazon“ grupės prekių ženklas ir reputacija tvirtai grindžiami nuolatiniu *LuxOpCo* ir susijusių ES bendrovių siūlomų aukštos kokybės paslaugų teikimu klientams, Komisijos nuomone, darytina išvada, kad iš tikrųjų „Amazon“ prekių ženklo vertė Europoje buvo kuriama *LuxOpCo* ir susijusių ES bendrovių, o ne *LuxSCS* lygmeniu (ginčijamo sprendimo 469 ir 470 konstatuojamosios dalys). Be to, rinkodaros veiklą vykdė *LuxOpCo* ir ES bendrovės, remdamosi vietos praktine patirtimi (ginčijamo sprendimo 472 konstatuojamoji dalis).

348 Kadangi Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija kiekvieną iš penkių Komisijos analizės aspektų, argumentus, susijusius su kiekvienu iš šių klausimų, reikia nagrinėti atskirai.

349 Prieš pradedant tokį nagrinėjimą, pirmiausia reikia pažymėti, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija ne tai, kad *LuxOpCo* vykdė tam tikras funkcijas, susijusias su nematerialiojo turto, visų pirma technologijos, vystymu, o tik tai, kad *LuxOpCo* atliko svarbų vaidmenį plėtojant nematerialųjį turtą ir vykdė unikalias bei vertingas funkcijas, susijusias su šiuo turtu.

350 Iš tikrųjų savo rašytiniuose dokumentuose Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ sutinka, kad *LuxOpCo* vykdė plėtros funkcijas, kurias jos vadina „minimaliomis“, arba kad ji vis dėlto atliko „antrinį“ vaidmenį kuriant nematerialiojo turto vertę.

351 Taigi iš to matyti, kad, kaip teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“, *LuxOpCo* tikrai vykdė tam tikras funkcijas, nors ir antrines, susijusias su nematerialiojo turto vystymu.

– Dėl bendrovei „LuxOpCo“ suteiktos licencijos pobūdžio (ginčijamo sprendimo 450 konstatuojamoji dalis)

352 Kaip jau buvo pažymėta šio sprendimo 343 punkte, siekdama įrodyti *LuxOpCo* funkcijų svarbą, susijusią su nematerialiojo turto plėtra, ginčijamo sprendimo 450 konstatuojamojoje dalyje Komisija pabrėžė, kad *LuxOpCo* turi „teisę toliau plėtoti, gerinti, išlaikyti <…> nematerialųjį turtą

visą to turto naudojimo laiką“. Atsižvelgdama į tai, Komisija byloje T-816/17 pateikto atsiliepimo į ieškinį 100 punkte teigė, kad *LuxOpCo* turi „išimtinę teisę toliau plėtoti, gerinti [ir] išlaikyti“ „Amazon“ nematerialųjį turtą.

353 Žinoma, žodis „išimtinė“ vartojamas licencijos sutarties 2.1 punkte siekiant apibūdinti bendrovei *LuxOpCo* suteiktą licenciją, kuri bet kuriuo atveju galioja tiktai Europos teritorijoje. Šio 2.1 punkto a papunktis suformuluotas taip:

„Išimtinės intelektinės nuosavybės licencijos suteikimas“

[*LuxSCS*], remdamasi visomis esamomis ir būsimomis [*LuxSCS*] intelektinės nuosavybės teisėmis, apimančiomis [*LuxSCS*] intelektinę nuosavybę, neatšaukiamai suteikia [*LuxOpCo*] unikalią ir išimtinę teisę ir licenciją, taikomas [*LuxSCS*] intelektinei nuosavybei [licencijos sutarties] galiojimo laikotarpiu. <…>“

354 Vis dėlto atsižvelgiant į *LuxSCS* ir JAV subjektų sutartis ir susitarimus reikia konstatuoti, kad iš tikrųjų *LuxOpCo* nebuvo vienintelis subjektas, turintis teisę gerinti ir plėtoti šį nematerialųjį turtą.

355 Iš tikrųjų *LuxOpCo* turimos teisės, susijusios su nematerialiojo turto vystymu pagal licencijos sutartį, neišvengiamai nebuvo išimtinės, nes kitos SPS šalys, t. y. ATI ir A 9, išsaugojo teisę plėtoti, gerinti ir naudoti technologiją. Be to, Komisija neginčija aplinkybės, kad kitos SPS šalys, t. y. ATI ir A 9, išsaugojo teisę plėtoti ir gerinti technologijas.

356 Šiuo klausimu reikia priminti, kad teisės, kurias *LuxOpCo* įgijo pagal licencijos sutartį, apėmė ne tik nematerialųjį turtą, buvusį sudarant šią sutartį, bet ir visą būsimą nematerialųjį turtą, sukurtą įdėjus nuolatines vystymo, priežiūros ir gerinimo pastangas, vadovaujant JAV subjektams ATI ir A 9. Tai įrodo, kad *LuxOpCo* nebuvo vienintelis subjektas, turintis teisę vystyti ir gerinti nematerialųjį turtą, kuriam taikoma licencijos sutartis.

357 Be to, Komisija pripažįsta, kad 2005 m. sausio 1 d. pagal IN teisių perleidimo susitarimą bendrovei *LuxSCS* perduotas turtas buvo „laipsniškai pakeistas“ nematerialiuoju turtu, kuris nagrinėjamu laikotarpiu buvo išplėtotas ir pagerintas remiantis SPS. Ji taip pat pripažįsta, kad *LuxSCS* turimą technologiją, licencijos pagrindu suteiktą bendrovei *LuxOpCo*, sukūrė JAV subjektai, visų pirma ATI ir A 9.

358 Taigi iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Komisija klaidingai nusprendė, jog *LuxOpCo* turėjo išimtinę teisę tęsti nematerialiojo turto plėtojimą. Vis dėlto šios išvados nepakanka, kad būtų paneigti Komisijos argumentai, jog *LuxOpCo* vykdė svarbias ar net unikalias ir vertingas funkcijas, susijusias su nematerialiojo turto plėtojimu. Iš tikrųjų tai, kad *LuxOpCo* neturi išimtinės teisės naudoti nematerialųjį turtą, nei patvirtina, nei paneigia Komisijos teiginį, jog *LuxOpCo* vykdė unikalias ir vertingas funkcijas, susijusias su nematerialiojo turto plėtojimu.

– *Dėl „ES IP Steering Committee“ (ginčijamo sprendimo 452 –455 konstatuojamosios dalys)*

359 Iš esmės Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ nesutinka, kad „ES IP Steering Committee“ atliko Komisijos jam priskirtą vaidmenį (šio sprendimo 344 punktas). Jų teigimu, šis komitetas nepriėmė sprendimų dėl nematerialiojo turto plėtojimo ar gerinimo. Be to, dauguma šio komiteto narių buvo JAV subjektų darbuotojai, bet faktiškai „ES IP Steering Committee“ sprendimus priėmė „Amazon“ grupės darbuotojai JAV, konkrečiai – už intelektinę nuosavybę atsakingas viceprezidentas.

360 Komisija ginčija šiuos argumentus.

361 Ginčijamo sprendimo 452 ir 453 konstatuojamosiose dalyse Komisija nurodė, kad „ES IP Steering Committee“ buvo įsteigtas tam, kad teiktų technines ir komercines gaires, susijusias su bendrovės „Amazon“ intelektinės nuosavybės plėtojimu ir diegimu Europoje. Komisija pažymėjo, kad iš „ES Policies and Procedures Manual“ („Sąjungos politikos ir procedūrų vadovas“) matyti, pirma, kad šis komitetas rinkdavosi, be kita ko, tam, kad analizuotų „Amazon“ intelektinės nuosavybės portfelį ir įmonės verslo strategiją, kiek tai susiję su intelektinės nuosavybės plėtojimu ir diegimu. Antra, šį komitetą sudarė, be kita ko, ES paslaugų viceprezidentas, ES teisinių reikalų direktorius (*LuxOpCo* darbuotojas), „Amazon“ grupės intelektinės nuosavybės grupės konsultantas ir veiklos Europoje viceprezidentas.

362 Toliau Komisija nurodė, jog tai, kad, kaip „Amazon“ paaiškino per administracinę procedūrą, komitetas buvo tik patariamasis organas, nereiškia, kad jos rekomendacijos neturi įtakos nematerialiojo turto plėtojimui, išlaikymui ir valdymui. Ji pažymėjo, kad iš tikrųjų „ES IP Steering Committee“ veiklą sudarė: „i) rekomendacijų dėl prašymų, kuriais siekiama apsaugoti nematerialųjį turtą (taigi, ir bendrovės *LuxOpCo* išimtines teises, suteiktas pagal bendrovių *LuxSCS* ir *LuxOpCo* sudarytą licencijos sutartį), teikimas; ii) su nematerialiuoju turtu susijusių Europoje vykstančių teismo procesų eigos apžvelgimas; iii) mokymo, kaip naudoti technologiją ir kitą nematerialųjį turtą, teikimas darbuotojams Europoje“ (ginčijamo sprendimo 454 konstatuojamoji dalis).

363 Galiausiai remdamasi JAV dirbančio už intelektinę nuosavybę atsakingo viceprezidento parodymais Komisija padarė išvadą, kad „ES IP Steering Committee“ buvo forumas, kuriame *LuxOpCo* vadovai susitikdavo aptarti veiksmų, susijusių su nematerialiuoju turtu, kuriuos pristatydavo „Amazon“ grupės teisininkai, ir kad faktinius sprendimus dėl nematerialiojo turto plėtojimo, gerinimo, valdymo ir naudojimo tada priimdavo šio komiteto nariai, deleguoti *LuxOpCo* ir ASE, kaip valdytojai, priimantys sprendimus dėl „Amazon“ grupės mažmeninės prekybos ir paslaugų (ginčijamo sprendimo 455 konstatuojamoji dalis).

364 Reikia konstatuoti, kad iš ginčijamo sprendimo 452–455 konstatuojamųjų dalių matyti, jog ginčijamame sprendime Komisija neįrodė, kad „ES IP Steering Committee“ priėmė reikšmingus sprendimus dėl nematerialiojo turto plėtojimo ar gerinimo.

365 Pirmiausia ginčijamo sprendimo 452 ir 453 konstatuojamosiose dalyse Komisija pripažįsta, kad „ES IP Steering Committee“ vaidmuo buvo ribotas, nes jis teikė tiktai „technines ir komercines gaires“ ir „pagalbą“ priimant strateginius sprendimus, susijusius su *LuxOpCo* turimos intelektinės nuosavybės plėtojimu arba kelių licencijos sutarčių sudarymu su trečiosiomis šalimis.

366 Be to, iš „Amazon“ grupės „Sąjungos politikos ir procedūrų vadovo“ matyti, kad „ES IP Steering Committee“ neturėjo pačių sprendimų priėmimo įgaliojimų ir buvo tik organas, turėjęs teikti pagalbą plėtojant ir naudojant intelektinę nuosavybę Europoje. Beje, Komisija tai netiesiogiai pripažino ginčijamo sprendimo 454 konstatuojamojoje dalyje, kalbėdama apie šio komiteto „rekomendacijų“ „poveikį“ nematerialiojo turto plėtojimui, išlaikymui ir valdymui.

367 Iš ginčijamo sprendimo 454 konstatuojamosios dalies (žr. šio sprendimo 362 punktą) ir JAV dirbančio už intelektinę nuosavybę atsakingo viceprezidento parodymų, į kuriuos daroma nuoroda ginčijamo sprendimo 455 konstatuojamojoje dalyje, matyti, kad praktiškai „ES IP Steering Committee“ nagrinėjo tik klausimus, susijusius su teisių į nematerialųjį turtą apsauga bei išlaikymu ir kad nematerialiojo turto plėtojimo ar gerinimo klausimas jame nebuvo aptariamas.

368 Galiausiai, nors „ES IP Steering Committee“ galėjo būti diskusijų dėl nematerialiojo turto gerinimo ir plėtojimo forumas, reikia konstatuoti, kad sprendimus dėl nematerialiojo turto plėtros priėmė ne šis komitetas, o iš esmės JAV dirbantys „Amazon“ grupės darbuotojai ir konkrečiai – už intelektinę nuosavybę atsakingas viceprezidentas. Šio Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teiginio Komisija neginčijo.

369 Be to, kalbant apie minėto komiteto sudėtį, pažymėtina, kad, priešingai, nei savo rašytinėse pastabose teigia Komisija, JAV įstaigoms vadovaujantys darbuotojai, visų pirma už „Amazon“ US intelektinę nuosavybę atsakingas viceprezidentas, dalyvavo „ES IP Steering Committee“ ir net vadovavo jo posėdžiams.

370 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad, remiantis Komisijos teiginiais dėl „ES IP Steering Committee“, negalima patvirtinti ginčijamo sprendimo 455 konstatuojamojoje dalyje pateiktos jos išvados, kad sprendimus dėl nematerialiojo turto sukūrimo ir gerinimo priimdavo šiam komitetui priklausantys *LuxOpCo* ir ASE darbuotojai, kaip sprendimus priimantys vadovai, atsakingi už „Amazon“ grupės Europoje mažmeninės prekybos veiklą ir paslaugas.

371 Komisija įrodė nebent tai, kad *LuxOpCo* vykdė funkcijas, susijusias su nematerialiojo turto valdymu ir apsauga, ir kad *LuxOpCo* darbuotojai, remdamiesi „ES IP Steering Committee“ aptartomis rekomendacijomis, priimdavo sprendimus dėl tinkamų priemonių, pavyzdžiui, patento paraiškos.

372 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Komisijos teiginių, susijusių su „ES IP Steering Committee“, nepakanka siekiant įrodyti, kad *LuxOpCo* vykdė nematerialiojo turto plėtojimo funkcijas, kurias būtų galima laikyti „unikaliomis ir vertingomis“.

– *Dėl „LuxOpCo“ funkcijų, susijusių su technologijos vystymu*

373 Ginčijamo sprendimo 449 konstatuojamojoje dalyje Komisija pažymėjo, kad *LuxOpCo* funkcijos apėmė technologijų plėtojimą, gerinimą ir valdymą.

374 Grįsdama šį teiginį, ginčijamo sprendimo 456 konstatuojamojoje dalyje ji visų pirma nurodė, kad JAV išplėtota technologija Europoje negalėjo būti naudojama ir kad siekiant patenkinti konkrečius poreikius būtent Europoje, ją reikėjo pritaikyti. Ji nurodė, kad norint plėtoti „Amazon“ grupės komercinę veiklą Europoje reikėjo specifinės technologijos (skirtingos programinės įrangos, vietinių pritaikymų).

375 Toliau Komisija pažymėjo, kad *LuxOpCo* turėjo technologinių išteklių, reikalingų mokslo tyrimų ir plėtros veiklai vykdyti. Ji, be kita ko, pažymėjo, kad apie šešiasdešimt asmenų vykdė techninio pobūdžio užduotis, „lokalizavimo“ ir vertimo komanda pritaikė Europos interneto svetaines, atsižvelgdama į vietos reikmes, dar apie dešimt asmenų buvo įdarbinti kaip „Technical Program Manager“ (techniniai programos vadovai), kurie vykdė užduotį vietinių mažmeninės prekybos komandų nustatytus technologijų poreikius paversti techniniais aprašymais. Komisijos teigimu, būtent šis procesas nulėmė, kad technologija buvo nuolat gerinama ir pritaikoma atsižvelgiant į vietos rinką.

376 Šiuo klausimu ginčijamo sprendimo 461 konstatuojamojoje dalyje Komisija pripažino, kad *LuxOpCo* nustatyti techniniai ištekliai buvo riboti. Vis dėlto ji pabrėžė, kad iš tikrųjų unikali technologijos vertė atsiranda dėl vietos praktinės patirties, naujų verslo poreikių nustatymo ir jų pavertimo programinės įrangos projektu, o ne dėl paties kodavimo.

377 Galiausiai Komisija nurodė, kad *LuxOpCo* taip pat prisidėjo prie katalogų, vertimo technologijų ir pritaikymo pagal vietos poreikius technologijų kūrimo. Šias užduotis atliko buvusios susijusių ES bendrovių komandos arba naujai priimti darbuotojai. Be to, ji pažymėjo, kad susijusios ES bendrovės taip pat atliko svarbų vaidmenį kuriant specialias naujas ES valstybių narių nacionalinėms rinkoms skirtas technologijas.

378 Komisija pridūrė, kad *LuxOpCo* ir susijusios ES bendrovės prisidėjo prie EUVT plėtros. Ši technologija atitiko konkretų veiklos Europoje poreikį ir tapo suteikė galimybę Europos klientams pirkti prekes iš bet kurios „Amazon“ grupės Europos interneto svetainės.

379 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ tvirtina, kad *LuxOpCo* nevykdė jokios svarbios su technologija susijusio nematerialiojo turto plėtojimo, gerinimo ar išlaikymo funkcijos. Jos, be kita ko, ginčija Komisijos teiginius, kad *LuxOpCo* atliko svarbų vaidmenį kuriant EUVT, ir tvirtina, kad ši technologija, nors ir būdinga Europai, buvo sukurta JAV ir kad *LuxOpCo* nedalyvavo nei ją projektuojant, nei ją kuriant.

380 Komisija ginčija šiuos argumentus ir laikosi savo pozicijos, išdėstytos ginčijamo sprendimo 456–465 konstatuojamosiose dalyse ir primintos šio sprendimo 373–378 punktuose.

381 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad, priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“, Komisija ginčijamame sprendime teigė ne tai, kad *LuxOpCo* buvo pagrindinė technologijos plėtotoja pasaulyje ar tik Europoje, bet, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 449 ir 465 konstatuojamosiose dalyse, tai, kad nagrinėjamu laikotarpiu *LuxOpCo* aktyviai prisidėjo prie technologijos plėtojimo, gerinimo ir valdymo. Komisija taip pat neginčija, kad technologija buvo nuolat plėtojama JAV.

382 Šiuo klausimu reikia pasakyti, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ teisingai teigia, kad technologines priemones daugiausia plėtojo JAV subjektai, kurie suteikdavo joms galutinę formą ir perduodavo veiklai vykdyti Europoje. Įvairiose Europos svetainėse naudojama programinė įranga, be kita ko, buvo bendra.

383 Pirma, iš bylos medžiagos matyti, kad JAV buvo priimami svarbiausi sprendimai dėl nematerialiojo turto plėtojimo ir vystytinų projektų, įskaitant Europai būdingą technologiją, pirmenybės.

384 Antra, neginčijama, kad daugiausia techninių darbuotojų ir inžinierių, prisidedančių prie technologijų plėtros, dirbo JAV. Ne mažiau kaip [*konfidencialu*] „Amazon“ grupės darbuotojų prisidėjo prie nematerialiojo turto kūrimo, iš jų daugiau kaip [*konfidencialu*] darbuotojų nagrinėjamu laikotarpiu dirbo JAV ir jų darbo vietos buvo susijusios su technologija. Komisija šių duomenų neginčija. Be to, iš bylos medžiagos, visų pirma įvairių „Amazon“ grupės darbuotojų parodymų, matyti, kad JAV centrinės įstaigos ir technikai buvo atsakingi už Europos rinkai skirtų specialių priemonių kūrimą.

385 Kalbant apie *LuxOpCo* indėlį, susijusį su technologijos vystymu, reikia pažymėti toliau nurodytus dalykus.

386 Pirma, Komisija teisingai nustatė, kad kartais, siekiant įdiegti technologijas Europoje, buvo reikalingi tam tikri pritaikymai.

387 Iš tikrųjų, nors, kaip teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“, veiklos modelis ir su ja susijusi technologija JAV yra tokie pat kaip Europoje, iš įvairių bylos šalių pateiktų „Amazon“ grupės darbuotojų, visų pirma JAV dirbančio viceprezidento, atsakingo už tarptautinę mažmeninę prekybą, parodymų matyti, kad dėl Europos rinkos ypatumų, kuriais ji skiriasi nuo JAV rinkos, JAV išplėtota technologija vis dar negalėjo būti naudojama Europos interneto svetainėse. Taigi, be EUVT – specialiai „Amazon“ grupės veiklai Europoje sukurtos technologijos – reikėjo atlikti pritaikymus arba „lokalizaciją“. Iš bylos medžiagos matyti, kad šie pritaikymai apėmė, be kita ko, vertimo pastangas [*konfidencialu*].

388 Antra, iš „Amazon“ grupės darbuotojų parodymų matyti, kad, nors didžioji dalis technologijų pritaikymų Europos rinkai buvo atlikti JAV, ypač kai kalbama apie darbą su programine įranga, *LuxOpCo* tam tikra dalimi prisidėjo prie šių pritaikymų.

389 Iš tikrųjų, kaip, beje, patvirtino „Amazon“ ieškinyje byloje T-318/18, nagrinėjamo laikotarpio pabaigoje daugiausia 60 asmenų Liuksemburge turėjo darbo vietas, susijusias su technologija.

390 Šiuo klausimu bylos medžiagoje ir, be kita ko, JAV dirbančio viceprezidento, atsakingo už tarptautinę mažmeninę prekybą, ir buvusio trečiųjų šalių programų Europoje (be kita ko, „MarketPlace“) vadovo parodymų matyti, kad vėliausiai kitais metais po 2006 m., kai įvyko restruktūrizavimas, *LuxOpCo* pradėjo naudotis savo technikų paslaugomis. Kalbant konkrečiai, nagrinėjamu laikotarpiu *LuxOpCo* įdarbino programinės įrangos kūrėjus (angl. *software Developers*), kurie prisidėjo prie konkrečių Europoje vykdomai veiklai skirtų programų plėtojimo ir atliko vietinius pritaikymus.

391 Be to, iš buvusio trečiųjų šalių programų Europoje (konkrečiai – „MarketPlace“) vadovo parodymų matyti, kad [*konfidencialu*].

392 Šiomis aplinkybėmis, kalbant apie lokalizavimo ir vertimo grupę, kurią Komisija nurodė ginčijamo sprendimo 459 konstatuojamojoje dalyje, reikia konstatuoti, kad iš bylos medžiagos matyti, jog ši grupė buvo atsakinga už Europos interneto svetainių pritaikymą, visų pirma vertimą, ir prisidėjo prie programinės įrangos plėtojimo. Iš tikrųjų iš „Amazon“ grupės darbuotojų parodymų matyti [*konfidencialu*]. Bet nors ši veikla ir pastaroji technologija atliko svarbų vaidmenį *LuxOpCo* komercinėje veikloje, ji vis dėlto užėmė ne tokią svarbią vietą kaip likusi JAV išplėtota technologija.

393 Dėl katalogo plėtros veiklos, kurią Komisija nurodė ginčijamo sprendimo 456 konstatuojamojoje dalyje, reikia konstatuoti, kad, kaip teigia „Amazon“ ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, minėta veikla neapėmė katalogui kurti reikalingos programinės įrangos projektavimo, nes jis buvo atliktas JAV. Su katalogu susijusi veikla, vykdyta Liuksemburge [*konfidencialu*]. Darbas vietoje rengiant katalogą [*konfidencialu*].

394 Iš JAV dirbančio viceprezidento, atsakingo už tarptautinės tarptautinę mažmeninės prekybos veiklą, parodymų matyti, kad [*konfidencialu*]. Taigi, nors su katalogu susijusias programinės įrangos operacijas galėjo atlikti *LuxOpCo*, šių sandorių mastas liko labai nedidelis, palyginti su plėtros darbais, kuriuos atliko „Amazon“ grupės centrinės tarnybos.

395 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad *LuxOpCo* prisidėjo prie technologijos plėtojimo, atlikdama tam tikrus pritaikymus, daugiausia susijusius su vertimu, ir tik kiek mažiau prisidėjo prie tam tikros programinės įrangos ir tam tikrų funkcijų kūrimo. Be to, didžioji technologijų pritaikymo vykdyti veiklai Europoje dalis labai priklausė nuo centrinių „Amazon“ grupės padalinių. Darytina išvada,

kad *LuxOpCo* indėlis į technologijos plėtrą galėjo atlikti tik nedidelį vaidmenį kuriant šios technologijos vertę. Iš to matyti, kad, nors ginčijamo sprendimo 461 konstatuojamojoje dalyje Komisija teisingai teigė, jog Europoje reikalaujami pritaikymai buvo parengti netoli vietos rinkų, buvo klaidinga *LuxOpCo* indėliui į minėtus pritaikymus priskirti tokią reikšmę ir padaryti išvadą, kad šis indėlis yra unikalus ir vertingas.

396 Trečia, kaip Komisija pažymėjo ginčijamo sprendimo 460–461 konstatuojamosiose dalyse, be Liuksemburgo komandų vietoje atliktų pakeitimų, *LuxOpCo* taip pat prisidėjo prie technologijos kūrimo, nes dalyvavo nustatant naujus įmonės technologinius poreikius ir juos įtraukiant į programinės įrangos projektus.

397 Šiam tikslui *LuxOpCo* turėjo techninius programų vadovus (angl. *technical program managers*), kurie vykdė užduotį komercinius poreikius išreikšti techniniais terminais, kad inžinierius (angl. *software developer*) galėtų juos koduoti (žr. ginčijamo sprendimo 460 konstatuojamąją dalį). Beje, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neginčija, kad Europoje reikalingų įrankių ir pritaikymų funkcinės ir techninės specifikacijos buvo parengtos netoli nacionalinių rinkų.

398 Žinoma, kaip ginčijamo sprendimo 461 konstatuojamojoje dalyje iš esmės pabrėžė Komisija, komercinių poreikių apibrėžimas ir specifikacijų formulavimas atliko svarbų vaidmenį technologijų plėtojimo srityje. Iš tikrųjų iš bylos medžiagos matyti, kad „Amazon“ grupės technologijos vertė grindžiama šios technologijos gebėjimu padėti įgyvendinti visus tris „Amazon“ grupės ramsčius, t. y. mažas kainas, asortimentą ir patogumą (žr. šio sprendimo 347 punktą), ir taip patenkinti klientų poreikius. Taigi „Amazon“ technologijos vertė tam tikru mastu taip pat priklauso nuo pritaikymo prie vietinių poreikių ir, be kita ko, vietos komandų gebėjimo suformuluoti specifikacijas, kad būtų galima pritaikyti technologijas atsižvelgiant į vartotojų poreikius.

399 Vis dėlto svarbu pažymėti, kad, kaip teigia „Amazon“, Liuksemburge dirbo tik tuzinas programų valdytojų, o JAV – [*konfidencialu*], ir [*konfidencialu*] iš šių Liuksemburge dirbančių asmenų buvo įdarbinti tiktai nagrinėjamo laikotarpio pabaigoje ([*konfidencialu*]).

400 Be to, nors *LuxOpCo* identifikavo technologinius įmonės poreikius ir su šiais poreikiais susijusias specifikacijas, technologijos projektavimas ir kūrimas vyko JAV. Šiomis aplinkybėmis, priešingai, nei, atrodo, teigia Komisija atsiliepimo į ieškinį byloje T-318/18 103 punkte, JAV subjektų veikla apėmė ne tik paprastą kodavimą, bet ir tikrą plėtojimą.

401 Galiausiai, kaip teigia „Amazon“, daugumą strateginių sprendimų dėl technologijos plėtojimo, ypač susijusių su Europa, priėmė JAV subjektai, o ne *LuxOpCo*.

402 Iš to matyti, kad šių technologijų vystymas ir patobulinimai siekiant pagerinti klientų patirtį iš esmės buvo grindžiami JAV išplėtotu modeliu, kuris taikytas tiek Europoje, tiek JAV, ir, kiek mažiau, techninėmis specifikacijomis, kurias galėjo suformuluoti vietos komandos.

403 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad, nors Komisija teisingai nusprendė, jog *LuxOpCo* prisidėjo prie nematerialiojo turto plėtojimo, rengdama technines specifikacijas, minėtas indėlis į technologiją, dėl kurio buvo sudaryta licencijos sutartis, ir toliau buvo nedidelis. Be to, kadangi iki 2006 m. šias funkcijas jau vykdė susijusios bendrovės, reikia konstatuoti, kad, kaip teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ieškinio byloje T-816/17 109 punkte, jos negali būti laikomos unikaliomis, nes yra įprastos funkcijos.

404 Ketvirta, Komisija nusprendė, kad *LuxOpCo* prisidėjo prie EUVT, kuri yra vienintelė „Amazon“ grupės Europoje vykdomai veiklai specialiai skirta technologija, kūrimo.

405 Kaip Komisija nurodė ginčijamo sprendimo 463 konstatuojamojoje dalyje, EUVT yra technologijų pažangos, kaip antai naujų funkcijų diegimo ir logistikos optimizavimo, derinys.

406 Neginčijama, kad EUVT atliko svarbų vaidmenį Europoje vykdant mažmeninės prekybos ir paslaugų teikimo veiklą. Kaip Komisija pažymėjo ginčijamo sprendimo 462 konstatuojamojoje dalyje ir pati „Amazon“ patvirtino *United States Tax Court* (JAV federalinis mokestinių bylų teismas) pasibaigus bylos nagrinėjimui pateiktame paaiškinime, kuriant EUVT siekta išspręsti problemą, kilusią dėl daugybės interneto svetainių, susijusių su nacionaliniais užsakymų vykdymo centrais, buvimo. Ši technologija padėjo susieti Europos užsakymų vykdymo centrus ir sutelkti atsargas, todėl buvo suteikta galimybė visos Sąjungos klientams pirkti prekes iš bet kurios „Amazon“ interneto svetainės Europoje.

407 Be to, iš „Amazon“ darbuotojų parodymų ir paaiškinimo, pateikto pasibaigus bylos nagrinėjimui, kurį „Amazon“ pateikė *United States Tax Court*, matyti, kad EUVT turėjo lemiamą reikšmę siekiant pradėti veiklą dviejose naujose Europos šalyse, t. y. Ispanijoje ir Italijoje.

408 Iš bylos medžiagos matyti, kad Komisija iš tikrųjų turėjo teisę nuspręsti, jog *LuxOpCo* dalyvavo kuriant EUVT (žr. šio sprendimo 404 punktą).

409 Iš tikrųjų paaiškinime, pasibaigus bylos nagrinėjimui pateiktame vykstant procesui *United States Tax Court*, pati „Amazon“ nurodė, kad [*konfidencialu*]. Šiame paaiškinime buvo nurodyta, kad AEHT (t. y. „Amazon Europe Holding Technology“ – tai oficialus *LuxSCS* pavadinimas) [*konfidencialu*]. Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kad, vykstant šio sprendimo 14 punkte nurodytai procedūrai JAV, tarp įvairių grupei priklausančių Liuksemburgo subjektų nebuvo jokio skirtumo ir kad vykdant šią procedūrą terminas AEHT buvo nediferencijuojant vartojamas apibrėžiant tiek *LuxOpCo*, tiek *LuxSCS*. Kalbant apie dalyvavimą plėtojant EUVT, aišku, kad „Amazon“ darė nuorodą į *LuxOpCo*, o ne *LuxSCS*.

410 Šią išvadą, be kita ko, patvirtina „Amazon“ grupės darbuotojų, visų pirma JAV dirbančio už tarptautinę mažmeninę prekybą atsakingo viceprezidento, parodymai, kuriuose patvirtinta, kad tuo metu *LuxOpCo* įdarbintas mažmeninės prekybos Europoje vadovas aktyviai prisidėjo prie EUVT kūrimo ir koncepcijos.

411 Vis dėlto reikia pažymėti, kad būtų klaidinga manyti, jog *LuxOpCo* buvo perėmusi visą EUVT plėtojimo procesą.

412 Pirma, iš bylos medžiagos matyti, kad centrinė buveinė JAV atliko lemiamą vaidmenį pradedant įgyvendinti EUVT projektą.

413 Antra, kaip teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir kaip matyti iš „Amazon“ grupės darbuotojų parodymų ir JAV federalinio mokestinių bylų teismo nuomonės, EUVT plėtra buvo vykdoma padedant JAV subjektams. Kalbant konkrečiau, darbus, susijusius su EUVT naudojamos programinės įrangos kūrimu, atliko centrinių komandų techniniai darbuotojai, be kita ko, remdamiesi *LuxOpCo* komandų suformuluotomis specifikacijomis. Be to, Komisija neginčija, kad, veiklos požiūriu, šios priemonės apibrėžtys ir saugojimo reikalavimai taip pat buvo nustatyti JAV.

414 Nors ginčijamo sprendimo 462 konstatuojamojoje dalyje Komisija, be papildomų patikslinimų, nurodė, kad EUVT buvo išplėtotas Europoje, vis dėlto nebuvo taip, kad ji visiškai neatsižvelgė į JAV subjektų indėlį. Ginčijamo sprendimo 481 išnašoje ji, be kita ko, cituoja vienus iš parodymų, kuriuose teigiama, kad ši technologija buvo išplėtota Europoje, padedant centrinėms technologų komandoms.

415 Taigi iš to, kas išdėstyta, matyti, kad, nors EUVT daugiausia buvo grindžiamas JAV išplėtota technologija, *LuxOpCo* taip pat aktyviai prisidėjo prie šios technologijos plėtojimo. Atsižvelgiant į šios technologijos svarbą „Amazon“ grupės veiklos Europoje plėtrai, Komisija nepadarė klaidos, kai šį indėlį analizavo kaip unikalų ir vertingą. Nors *in fine LuxSCS* buvo šios technologijos savininkė, vis dėlto jos plėtojimas buvo ir *LuxOpCo* pastangų rezultatas.

416 Taigi iš šio sprendimo 386–415 punktuose padarytų išvadų matyti, kad, be EUVT, kurios plėtroje aktyviai dalyvavo *LuxOpCo*, svarbiausi technologijos pritaikymai buvo atliekami JAV, bendradarbiaujant su savo poreikius išsakančiomis Europos komandomis, ir kad, be to, kai kuriuos nereikšmingus pakeitimus galėjo tiesiogiai atlikti vietos komandos.

417 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad, nors Komisija teisingai nusprendė, jog dalyvaudama plėtojant EUVT *LuxOpCo* atliko unikalias ir vertingas funkcijas, susijusias su technologija, ji vis dėlto pervertino *LuxOpCo* funkcijų, susijusių su technologijų plėtra, svarbą. Iš tikrųjų, be EUVT plėtros, *LuxOpCo* funkcijos iš esmės buvo tik techninių specifikacijų pritaikymas ir rengimas. Todėl negalima visiškai pritarti ginčijamo sprendimo 465 konstatuojamojoje dalyje padarytai išvadai, ypač teiginiui, kad *LuxOpCo* gerokai patobulino technologiją.

418 Kadangi ši išvada grindžiama „Amazon“ darbuotojų parodymais, nebūtina išsamiai nagrinėti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ argumentų, kad Komisija klaidingai naudojo liudytojų parodymus, be kita ko, teigdama, kad technologija (visų pirma EUVT) buvo išplėtota Europoje, nors ji buvo plėtojama JAV. Taigi, nors negalima pritarti visai Komisijos analizei, Komisijos padarytomis klaidomis negalima paneigti išvados, kad *LuxOpCo* iš tikrųjų prisidėjo prie nematerialiojo turto, visų pirma EUVT, plėtojimo.

– *Dėl klientų duomenų (ginčijamo sprendimo 466–468 konstatuojamosios dalys)*

419 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija Komisijos išvados, kad *LuxOpCo* atliko aktyvias ir svarbias funkcijas, susijusias su klientų duomenų plėtojimu, gerinimu ir valdymu, pagrįstumą. Iš esmės jie tvirtina, kad klientų duomenys buvo renkami automatiškai, naudojant JAV sukurtą technologiją ir nedalyvaujant *LuxOpCo* darbuotojams.

420 Komisija ginčija šiuos argumentus.

421 Pirmiausia reikia pažymėti, kad šalys nesutaria dėl to, ar *LuxOpCo* aktyviai prisidėjo prie duomenų bazės, apimančios informaciją apie klientus, kaip antai pardavimų istoriją, kūrimo. Taigi reikia nustatyti, ar klientų duomenų kaupimas ir jų apsauga nagrinėjamu laikotarpiu priskirtini bendrovei *LuxOpCo*.

422 Pirma, reikia pažymėti, kad, kaip Komisija parodė ginčijamo sprendimo 19 lentelėje, per nagrinėjamą laikotarpį pavienių klientų skaičius per metus labai padidėjo: išaugo nuo 17 mln. 2006 m. iki daugiau kaip 60 mln. 2014 m.

423 Antra, kaip teigia Komisija, svarbu konstatuoti, kad klientų duomenys yra pagrindinis elektroninės prekybos srities subjekto, kaip antai „Amazon“ grupės, turtas, visų pirma kiek tai susiję su rinkodara. Iš tikrųjų kai kurios priemonės, būtent rekomendacijų technologijos ir panašumų panaudojimas, priklauso nuo klientų duomenų. Taigi klientų duomenys yra unikalus ir vertingas nematerialusis turtas.

424 Trečia, neginčijama, kad *LuxOpCo* yra subjektas, kuris rinko klientų duomenis, be to, ji buvo atsakinga už šiems duomenims taikomų teisės aktų laikymąsi. Taip pat Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ neginčija ginčijamo sprendimo 468 konstatuojamojoje dalyje išdėstyto teiginio, kad *LuxOpCo* kaupė Europos interneto svetainių klientų duomenis, taip darydama paslaugą *LuxSCS*.

425 Žinoma, svarbu pažymėti, kaip tai daro „Amazon“, kad klientų duomenų rinkimas buvo automatizuotas ir kad būtent pasinaudodama JAV plėtojama ir bendrovės *LuxSCS* bendrovei *LuxOpCo* teikiama technologija pastaroji galėjo rinkti klientų duomenis.

426 Vis dėlto, kaip Komisija pabrėžia atsiliepimo į ieškinį byloje T-318/18 107 punkte, būtent *LuxOpCo* aktyviai prisidėjo prie klientų duomenų kaupimo įgyvendinant tris „Amazon“ grupės strategijos ramsčius (žr. šio sprendimo 347 punktą), kad būtų galima pritraukti klientus į interneto svetaines ir surinkti daugiau klientų duomenų. Klientų duomenų rinkimas neišvengiamai priklauso nuo „Amazon“ grupės interneto svetainių patrauklumo klientams. Dažnesnis Europos interneto svetainių lankymas, taigi, ir surinktų klientų duomenų kiekis, pats buvo susijęs su minėtų trijų ramsčių, t. y. kainos, asortimento ir patogumo, įgyvendinimu *LuxOpCo* pastangomis. Nors neginčijama, kad JAV sukurta technologija buvo esminė užtikrinant tinkamą šių trijų ramsčių įgyvendinimą, vis dėlto *LuxOpCo* atliko aktyvų ir svarbų vaidmenį kaupiant naujus klientų duomenis ir taip prisidėjo prie šio unikalaus ir vertingo nematerialiojo turto vystymo.

427 Be to, reikia pažymėti, kad ginčijamo sprendimo 468 konstatuojamojoje dalyje Komisija teisingai nusprendė, kad *LuxOpCo* turi užtikrinti klientų duomenų priežiūrą ir duomenų apsaugai taikytinų įstatymų laikymąsi. Nors klientų duomenų bazės apsauga yra svarbi mažmeninės prekybos modelio ir, be kita ko, galutiniams vartotojams teikiamų paslaugų komercinio modelio, veikla, dėl ginčijamo sprendimo 466 konstatuojamojoje dalyje Komisijos nurodytų priežasčių vis dėlto tai yra įprasta visų licencijų turėtojų, dirbančių su šios rūšies duomenų baze, veikla.

428 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia pritarti ginčijamo sprendimo 466–468 konstatuojamosiose dalyse Komisijos padarytoms išvadoms bent jau dėl to, kad *LuxOpCo* vykdė aktyvias ir svarbias funkcijas, susijusias su klientų duomenų tobulinimu nagrinėjamu laikotarpiu. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad sukaupusi klientų duomenis, kurių kiekis 2006–2014 m. išaugo trigubai, kaip matyti iš šio sprendimo 422 punkto, *LuxOpCo* prisidėjo prie šio nematerialiojo turto, kuris yra unikalus ir vertingas nematerialusis turtas, vertės kūrimo. Taigi *LuxOpCo* vykdė unikalias ir vertingas funkcijas.

– *Dėl prekės ženklo „Amazon“ (ginčijamo sprendimo 469–472 konstatuojamosios dalys)*

429 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija Komisijos teiginį, kad prekių ženklo „Amazon“ vertė kuriama *LuxOpCo* ir susijusių ES bendrovių lygmeniu.

430 Komisija ginčija šiuos argumentus.

431 Pirma, reikia pabrėžti, kad, kaip ginčijamo sprendimo 469 ir 471 konstatuojamosiose dalyse netiesiogiai pripažino Komisija, prekių ženklas „Amazon“ yra plačiai pripažintas ir atpažįstamas pasaulyje, o tai buvo svarbus pranašumas siekiant pritraukti klientus. Reikia konstatuoti, kad ši reputacija egzistavo iki *LuxOpCo* kūrimo. Vis dėlto reikia pritarti ginčijamo sprendimo 469 ir 470 konstatuojamosiose dalyse išdėstytai Komisijos išvadai, kad prekių ženklas nėra pagrindinis „Amazon“ grupės modelio elementas, nes minėtos grupės komercijos strategija yra grindžiama trimis ramsčiais (kaina, asortimentu, patogumu). Iš tikrųjų Europoje įregistruoto prekių ženklo vertė taip pat priklauso nuo galimybės suteikti kokybišką asortimentą, palankias kainas ir didelį naudojimo patogumą. Be to, pati „Amazon“ pabrėžia, kad „Amazon“ grupės Europoje turimo rinkodaros nematerialiojo turto vertė priklauso nuo klientų pasitenkinimo.

432 Antra, reikia konstatuoti, kad, kaip teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“, technologija atlieka svarbų, jei ne lemiamą, vaidmenį plėtojant „Amazon“ prekių ženklą. Iš tikrųjų, pirma, technologija yra svarbiausias veiksnys įgyvendinant visus tris ramsčius. Taigi klientų pasitenkinimas didele dalimi priklauso nuo technologijos. Antra, technologija atlieka svarbų vaidmenį rinkodaroje ir padeda maksimizuoti galimybę, kad komercinis pavadinimas „Amazon“ gali pasirodyti potencialių klientų paieškos sistemose. Neginčijama, kad ši technologija plėtojama JAV.

433 Vis dėlto vien technologijos nepakanka visiems trims ramsčiams įgyvendinti. Juos taip pat įgyvendino *LuxOpCo*, priimdama strateginius sprendimus, būtinus „Amazon“ grupės komercinei veiklai Europoje vykdyti.

434 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad paaiškinime, pateiktame pasibaigus bylos nagrinėjimui *United States Tax Court* (žr. šio sprendimo 14 punktą), „Amazon“ iš esmės nurodė, kad [*konfidencialu*].

435 Kalbant konkrečiai, „Amazon“ savo paaiškinime, pateiktame pasibaigus bylos nagrinėjimui *United States Tax Court*, tvirtino, kad [*konfidencialu*], o skirsnyje, skirtame su rinkodara susijusiam nematerialiajam turtui, nurodė, kad [*konfidencialu*].

436 Be to, savo nuomonėje *United States Tax Court* nurodė, kad „AEHT“ vienintelei tenka atsakomybė išlaikyti ir plėtoti su rinkodara susijusį nematerialųjį turtą ir kad ji, dalydamasi išlaidas, apmokėjo už technologinius patobulinimus, būtinus šio nematerialiojo turto vertei išlaikyti. Tiesa, „Amazon“ pasibaigus teismo procesui pateiktame paaiškinime ir *United States Tax Court* savo nuomonėje kalba apie „AEHT“. Vis dėlto, kadangi šio sprendimo 14 punkte paminėtoje JAV procedūroje įvairūs „Amazon“ grupės Liuksemburgo subjektai nėra išskirti, o pavadinimas „AEHT“ nediferencijuojant vartojamas tiek *LuxOpCo*, tiek *LuxSCS* apibūdinti, šiomis konkrečiomis aplinkybėmis reikia suprasti, kad „AEHT“ reiškia *LuxOpCo*, o ne *LuxSCS*. Iš tikrųjų iš bylos medžiagos matyti, kad *LuxSCS* tokių funkcijų nevykdė.

437 Be to, svarbu pažymėti, kad nei Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, nei „Amazon“ neginčija ginčijamo sprendimo 472 konstatuojamojoje dalyje pateikto teiginio, kad būtent *LuxOpCo* ir susijusios bendrovės užtikrino „Amazon“ grupės internete vykdomą rinkodarą Europoje, remdamosi vietoje sukaupta praktine patirtimi.

438 Atsižvelgiant į šias aplinkybes, nors tiesa, kad prekių ženklas „Amazon“ Europoje turėjo gerą vardą, kuris buvo susikurtas prieš įsteigiant *LuxOpCo*, ir kad jis naudojosi tarptautiniu „Amazon“ grupės pripažinimu, darytina išvada, kad Komisija teisingai nustatė, jog nagrinėjamu laikotarpiu prekių ženklo vertės išlaikymą ir plėtojimą bent jau iš dalies lėmė *LuxOpCo* ir Europoje įsteigti subjektai.

439 Be to, šiuo klausimu reikia pažymėti, kaip tai daro Komisija, kad tuo metu, kai pateko į Europos rinką, „Amazon“ buvo žinoma kaip knygų ir žiniasklaidos pardavėja ir kad vietos komandos turėjo dėti dideles pastangas, kad toliau vystytų prekių ženklo reputaciją, kiek tai susiję su kitomis prekių kategorijomis.

440 Taigi reikia pritarti ginčijamo sprendimo 469–472 konstatuojamosiose dalyse pateiktiems Komisijos vertinimams. Šiuo klausimu, atsižvelgiant į šio sprendimo 433–438 punktuose padarytas išvadas, reikia konstatuoti, kad *LuxOpCo* prisidėjo prie prekių ženklo ir rinkodaros turto vertės kūrimo, todėl atliko vertingas funkcijas. Tačiau nėra pagrindo manyti, kad šios funkcijos buvo unikalios. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia manyti, kad Komisija padarė teisingą išvadą, jog *LuxOpCo* prisidėjo prie visų trijų nematerialiojo turto sudedamųjų dalių plėtojimo. Kiek tai susiję su technologijų plėtra, *LuxOpCo* indėlis iš esmės buvo susijęs su techninių specifikacijų pritaikymu ir rengimu. Tačiau *LuxOpCo* dalyvavimas kuriant EUVT gali būti prilygintas unikaliai ir vertingai funkcijai. Be to, *LuxOpCo* atliko svarbų vaidmenį kaupiant klientų duomenis, visų pirma įgyvendinant visus tris ramsčius, ir taip aktyviai prisidėjo prie šio unikalaus ir vertingo turto plėtojimo. Kiek tai susiję su rinkodaros turtu, *LuxOpCo* atliko svarbų vaidmenį gerinant prekių ženklo „Amazon“ reputaciją Europoje, taigi atliko vertingas funkcijas. Tačiau iš bylos medžiagos nematyti, kad šios funkcijos galėtų būti laikomos unikaliomis.

441 Taigi darytina išvada, kad Komisija ginčijamo sprendimo 414 ir 415 konstatuojamosiose dalyse teisingai tvirtino, jog Liuksemburgo administracija turėjo atsižvelgti į tai, kad *LuxOpCo* vykdė unikalias ir vertingas funkcijas, susijusias su nematerialiuoju turtu. Tačiau ne visos *LuxOpCo* funkcijos, susijusios su nematerialiuoju turtu, buvo unikalios ir vertingos.

442 Be to, šiuo klausimu svarbu konstatuoti, kad į šias pareigas turėjo būti atsižvelgta – jei ne tuo metu, kai buvo priimtas nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių, tai bent jau jo kasmetinio įgyvendinimo momentu. Iš tikrųjų reikėjo atsižvelgti į bet kokį situacijos pasikeitimą, apimantį papildomų funkcijų vykdymą.

ii) Dėl „LuxOpCo“ atliekamų funkcijų mažmeninės prekybos srityje ir „Amazon“ grupės paslaugų Europoje (ginčijamo sprendimo 9.2.1.2.2 skirsnis ir 473-499 konstatuojamosios dalys)

443 Kalbant apie funkcijas, kurias atliko *LuxOpCo* „Amazon“ grupei Europoje vykdant mažmeninės prekybos ir paslaugų teikimo veiklą, ginčijamame sprendime Komisija iš esmės pabrėžė tai, kad tiek pagal 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitą, tiek faktiškai *LuxOpCo* atliko centrinės buveinės Europoje vaidmenį ir buvo už šią veiklą atsakinga įmonė. Taigi būtent *LuxOpCo* turėjo priimti ir priimdavo strateginius sprendimus, susijusius su „Amazon“ grupės komerciniais sandoriais Europoje (ginčijamo sprendimo 473–478 konstatuojamosios dalys).

444 Kalbant konkrečiai, Komisija konstatavo, kad nagrinėjamu laikotarpiu *LuxOpCo* vykdė visas su „Amazon“ grupės mažmenine prekyba ir internetu teikiamomis paslaugomis susijusias strategines funkcijas ir priimdavo visus strateginius sprendimus dėl prekių ir kainų nustatymo, įregistruodavo pardavimus ir veikė kaip sutarties šalis vartotojų atžvilgiu. Taigi ji padengdavo atitinkamas sąnaudas ir prisiimdavo su pardavimu ir atsargomis susijusią riziką (ginčijamo sprendimo 475 konstatuojamoji dalis).

445 Taigi Komisija nusprendė, kad *LuxOpCo* visiškai savarankiškai priimdavo visus reikšmingus sprendimus dėl kiekvieno iš trijų „Amazon“ grupės strategijos Europoje ramsčių (ginčijamo sprendimo 478 konstatuojamoji dalis).

446 Šalys sutaria, kad *LuxOpCo* vykdė mažmeninės prekybos internetu ir paslaugų teikimo veiklą. Taip pat neginčijama, kad *LuxOpCo* atliko „Amazon“ grupės centrinės buveinės Europoje funkcijas.

447 Vis dėlto Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija tai, kad *LuxOpCo* vykdė svarbias eksploatavimo užduotis. Jų teigimu, *LuxOpCo* veikla daugiausia buvo grindžiama JAV sukurta technologija ir ji atitiko Europoje vykdomos veiklos valdymo funkcijas arba įprastas pagalbines komercines funkcijas, kurios nekūrė didelės pridėtinės vertės.

448 Kalbant konkrečiau, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ teigia, kad vykdant „Amazon“ grupės komercinę veiklą žmogiškosios funkcijos buvo pakeistos technologija ir kad kainos būdavo nustatomos automatiškai. Jos priduria, kad buvo neįmanoma, kad asmenys aktyviai nustatytų „Amazon“ grupės interneto svetainėse parduodamų milijonų prekių kainas, kad santykiai su pardavėjais ir klientais buvo beveik visiškai automatizuoti, kad atsargų vieta ir pirkinių surinkimo eilės tvarka užsakymų vykdymo centruose buvo technologijų apibrėžtos funkcijos, o centrų darbuotojai turėjo tik laikytis technologijos duodamų nurodymų, ir kad sprendimai dėl inventorizacijos (dėl pirkimo, sandėliavimo vietos ir pan.) buvo automatizuoti, o darbuotojai turėjo tiktai vykdyti technologijos pagrindu duodamus nurodymus.

449 Taigi reikia išnagrinėti, ar Komisija teisingai nusprendė, kad *LuxOpCo* vykdė svarbias veiklos funkcijas ir priimdavo strateginius sprendimus, susijusius su kiekvienu iš trijų „Amazon“ grupės strategijos ramsčių, todėl negalėjo būti prilyginta paprastas valdymo funkcijas atliekančiai įmonei.

– *Dėl asortimento (ginčijamo sprendimo 479–489 konstatuojamosios dalys)*

450 Ginčijamo sprendimo 479 konstatuojamojoje dalyje Komisija konstatavo, kad kuo didesnio asortimento plėtojimas ir išlaikymas yra ypač svarbūs siekiant užtikrinti „Amazon“ grupės sėkmę Europoje. Ji pridūrė, kad sprendimas dėl parduodamų produktų kategorijų buvo priimtas remiantis žiniomis apie rinką. Taigi jam priimti buvo reikalingas žmogaus įsikišimas, nes vien technologijos nepakako.

451 Kalbant konkrečiai, Komisija pažymėjo, pirma, kad *LuxOpCo* galėjo remtis dideliu skaičiumi susijusiose ES bendrovių įdarbintų darbuotojų, kurie dalyvavo sudarant prekių asortimentą Europoje ir plečiant naujų produktų grupių asortimentą, panaudodama jų žinias apie rinką, vietos produktus ir vietos vartotojus (taigi, atitinkančias jų „vietos praktinę patirtį“) (ginčijamo sprendimo 470–482 konstatuojamosios dalys). Antra, *LuxOpCo* atliko lemiamą vaidmenį įsigyjant vietos įmones, sudarant sutartis su tiekėjais ir rengiant trečiųjų šalių programas, skirtas „MarketPlace“ plėtrai (ginčijamo sprendimo 483–489 konstatuojamosios dalys).

452 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ neginčija ginčijamo sprendimo 483 konstatuojamojoje dalyje padarytos bendro pobūdžio išvados, kad „Amazon“ savo asortimentą sudaro perpirkdama kitus rinkoje veikiančius mažmenininkus, sudarydama sutartis su tiekėjais ir rengdama trečiųjų šalių programas, kaip antai „MarketPlace“.

453 Be to, iš buvusio trečiųjų šalių programų Europoje (konkrečiai – „MarketPlace“) vadovo parodymų matyti, kad vietos įdarbinimo padalinių darbas buvo labai svarbus siekiant pateikti naujas prekes interneto svetainėse.

454 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ taip pat neginčija aplinkybės, kad būtent *LuxOpCo*, padedama susijusių ES bendrovių, vykdė šią „bendrą“ „Amazon“ grupės veiklą ir įsigijo tam tikras Europos mažmeninės prekybos įmones, sudarė sutartis su Europos tiekėjais, apibrėžė strategijas ir gerąją praktiką atrenkant ir pateikiant naujas produktų grupes ir netgi nustatė standartines sutarčių sąlygas tiekėjams (žr. ginčijamo sprendimo 485 konstatuojamąją dalį).

455 Be to, iš JAV dirbančio viceprezidento, kuris buvo atsakingas už tarptautinės mažmeninės prekybos veiklą, parodymų matyti, kad [*konfidencialu*]. Taigi, nors *LuxOpCo* ne visai savarankiškai priimdavo sprendimus dėl prekių kategorijų, ji atliko svarbų vaidmenį pristatant naują prekių kategoriją. Šiuo klausimu iš buvusio *LuxOpCo* mažmeninės prekybos Europoje vadovo parodymų matyti, kad, pristačius naują prekių kategoriją, jis buvo [*konfidencialu*].

456 Po 2006 m. restruktūrizavimo tapo paprasčiau savarankiškai valdyti Europoje vykdomą veiklą.

457 Darytina išvada, kad Komisija teisingai nusprendė, jog *LuxOpCo* priėmė svarbius su asortimentu susijusius sprendimus ir kad vien technologijos nepakanka šiam „Amazon“ grupės strategijos ramsčiui įgyvendinti Europoje.

– *Dėl kainų (ginčijamo sprendimo 490–493 konstatuojamosios dalys)*

458 Dėl kainų Komisija teigė, kad, nors jų nustatymas buvo automatizuotas ir grindžiamas algoritmo naudojimu, tai buvo tik priemonė, leidžianti įgyvendinti konkrečią kainų nustatymo politiką, kurią Europoje apibrėžė *LuxOpCo*.

459 Komisija konkrečiai pažymėjo, kad, be individualios susijusių ES įmonių pagalbos, pagrįstos žiniomis apie vietos rinką, kainų apskaičiavimo algoritmas nebūtų buvęs veiksmingas. Europoje juo užsiėmė bendrovė *LuxOpCo*, padedama susijusių ES bendrovių.

460 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija šiuos teiginius. Jos, be kita ko, tvirtina, kad *LuxOpCo* komercinė veikla daugiausia grindžiama automatiniu valdymu ir kad *LuxOpCo* darbuotojų dalyvavimas buvo minimalus, ypač kiek tai susiję su kainomis.

461 Žinoma, neginčytina, kad, kaip teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, be technologijos *LuxOpCo* veikla būtų buvusi daug mažesnio masto.

462 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 168 konstatuojamosios dalies, iki 2009 m. „Amazon“ grupė daugiausia kainas nustatydavo mechaniškai. Tik nuo 2009 m. kainos buvo nustatomos taikant algoritmą. Taigi šiuo klausimu Komisija teisingai konstatavo, kad algoritmo savaime nepakanka kainoms nustatyti ir kad jį taikant galima Europoje įgyvendinti *LuxOpCo* apibrėžtą kainų nustatymo politiką (žr. ginčijamo sprendimo 490 konstatuojamąją dalį).

463 Visų pirma, kaip Komisija pažymėjo ginčijamo sprendimo 491 konstatuojamojoje dalyje, be individualios *LuxOpCo* pagalbos, grindžiamos susijusių ES bendrovių žiniomis apie vietos rinką, kainų apskaičiavimo algoritmas negalėtų būti veiksmingai taikomas.

464 Be to, kaip ginčijamo sprendimo 492 konstatuojamojoje dalyje nurodė Komisija, iš „Amazon“ grupės ES procedūrų ir politikos vadovo matyti, kad kainas Liuksemburge nustatydavo ES mažmeninės kainodaros komitetas, kurį sudarė *LuxOpCo* vadovai. Tik šis komitetas buvo

kompetentingas nustatyti „Amazon“ grupės Europos interneto svetainėse siūlomų prekių kainų gaires. *LuxOpCo* vaidmenį nustatant kainų politiką taip pat patvirtina *LuxOpCo* darbuotojų parodymai.

465 Be to, neginčijama, kad *LuxOpCo* įdarbino Europos kainodaros vadovą, kuris turėjo patvirtinti kainas, ypač jeigu jos nukrypdavo nuo algoritmo nustatytų kainų, ar kad grupė buvo atsakinga už [*konfidencialu*] užtikrinimą pasauliniu lygiu. Ši *LuxOpCo* Liuksemburge įsikūrusi komanda stebėjo [*konfidencialu*] kainas ir nagrinėjo pasaulines kainas, įskaitant JAV kainas (žr. ginčijamo sprendimo 492 konstatuojamąją dalį).

466 Galiausiai Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ pagrįstai neginčija aplinkybės, kad *LuxOpCo* turėjo išplėtoti visą specialią strategiją, kad gautų pajamas ir išsiskirtų savo konkurentų tarpe. Šiuo atžvilgiu *LuxOpCo* ir su ja susijusių ES bendrovių įtaka kainodaros sprendimams atsispindėjo vykdant tam tikrų Sąjungos interneto svetainėse parduodamų gaminių reklamines akcijas (žr. ginčijamo sprendimo 493 konstatuojamąją dalį). Neginčijama, kad pirmaisiais veiklos Vokietijoje metais interneto svetainė „Amazon.de“ net išrado „mažos kainos garantiją“, kad paskatintų keitimąsi informacija su klientais apie kainas mainais už nuolaidas jų pirkiniams ir kad Jungtinėje Karalystėje tam tikros rūšies reklama, susijusi su dažnai rinkoje taikomomis kainomis, kaip antai [*konfidencialu*], nulėmė aršesnę [*konfidencialu*] konkurenciją [*konfidencialu*]. Kiek tai susiję su knygų pardavimu Prancūzijoje ir Vokietijoje, *LuxOpCo* įdiegė nemokamo siuntimo sistemą. Šiuo atveju tai yra sprendimų dėl kainų nustatymo pavyzdžiai, susiję su rinkoje veikiančiais konkurentais, taigi, ir mažmenininko strateginiais sprendimais.

467 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad *LuxOpCo* priėmė strateginius sprendimus dėl kainų nustatymo, taigi, vykdė svarbias funkcijas. Nors tiesa, kad kainų nustatymas priklausė nuo „Amazon“ grupės technologijos, vis dėlto *LuxOpCo* darbuotojų dalyvavimas taip pat buvo labai svarbus.

– *Dėl „patogumo“ (ginčijamo sprendimo 494–499 konstatuojamosios dalys)*

468 Dėl „patogumo“ Komisija konstatavo, kad *LuxOpCo* buvo įpareigota užtikrinti „Amazon“ grupės mažmeninės prekybos pasiūlos ir prekyvietės Europoje naudojimo paprastumą. Kalbant konkrečiai, *LuxOpCo* sudarė vadinamąją „lokalizacijos ir vertimo“ grupę, turėjusią tikrinti ir pritaikyti automatinį vertimą ir, be kita ko, padėti sujungti įvairius Europos katalogus siekiant sukurti ir valdyti EUVT (ginčijamo sprendimo 495 konstatuojamoji dalis). Būtent *LuxOpCo* ir susijusios ES bendrovės turėjo ir plėtojo praktinę patirtį vietos logistikos, visų pirma – prekių siuntimo, srityje (ginčijamo sprendimo 496 konstatuojamoji dalis).

469 Komisijos teigimu, technologija yra išankstinė sąlyga užtikrinti „patogumą“, be kita ko, Europos prekių katalogų vertimą, prekių pristatymą ir pagalbos klientams paslaugą (žr. ginčijamo sprendimo 494–499 konstatuojamąsias dalis). *LuxOpCo* darbuotojai atliko vaidmenį tiek prekių katalogų, tiek prekių pristatymo ir klientų aptarnavimo srityje. Praktinė patirtis šiuo klausimu priklausė *LuxOpCo* ir su ja susijusioms ES bendrovėms (žr. ginčijamo sprendimo 496 konstatuojamąją dalį).

470 Be to, šių aplinkybių Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ pagrįstai neginčija ir jas reikia patvirtinti.

471 Taigi iš to, kas išdėstyta, matyti, kad *LuxOpCo* priėmė strateginius sprendimus, susijusius su „Amazon“ grupės komercinės veiklos vykdymu Europoje, todėl jai teko didžiausia atsakomybė už trijų minėtos grupės strategijos ramsčių įgyvendinimą šioje geografinėje teritorijoje. Taigi Komisija teisingai nusprendė, kad, nepaisant technologijos svarbos, *LuxOpCo* taip pat atliko esminį vaidmenį vykdant ir plėtojant šią mažmeninės prekybos veiklą ir prekyvietes, vadinasi, atliko vertingas funkcijas. Tačiau iš bylos medžiagos nematyti, kad tokios funkcijos buvo unikalaus pobūdžio.

iii) Dėl „LuxOpCo“ naudojamo turto (ginčijamo sprendimo 500–505 konstatuojamosios dalys)

472 Dėl *LuxOpCo* naudoto turto ginčijamo sprendimo 500 konstatuojamojoje dalyje Komisija pažymėjo, kad *LuxOpCo* naudojo „daug turto“, kad galėtų imtis vykdyti jos sprendimo 9.2.1.2.1 skirsnyje (funkcijos, susijusios su nematerialiuoju turtu) ir 9.2.1.2.2 skirsnyje (funkcijos, susijusios su mažmeninės prekybos ir paslaugų teikimo veikla) aprašytas funkcijas.

473 Pirma, ginčijamo sprendimo 501 konstatuojamojoje dalyje Komisija konstatavo, kad *LuxOpCo* turėjo ir valdė visą asortimentą (nagrinėjamu laikotarpiu atsargos sudarė [*konfidencialu*] mlrd. EUR) ir kad jai priklausė visos ASE, AMEU ir susijusių ES bendrovių, kurioms ji teikė finansavimą, akcijos.

474 Antra, Komisija tvirtino, kad *LuxOpCo* sąnaudų struktūra įrodo, jog daug turto buvo panaudota sąnaudoms, susijusioms su nematerialiojo turto plėtojimu ir gerinimu vykdant jos funkcijas, padengti (ginčijamo sprendimo 502 konstatuojamoji dalis). Kalbant konkrečiai, kiek tai susiję su prekių ženklu, *LuxOpCo* patyrė didelių tiesioginės rinkodaros išlaidų (pavyzdžiui, susijusių su pardavimo skatinimu) (ginčijamo sprendimo 503–504 konstatuojamosios dalys). Todėl Komisija nusprendė, kad, nesant jokios identifikuojamos kompensacijos, mokėtos bendrovei *LuxOpCo*, šias išlaidas reikia laikyti faktiškai patirtomis bendrovės *LuxOpCo*.

475 Taigi Komisija padarė išvadą, kad *LuxOpCo* padengė išlaidas, susijusias su nematerialiojo turto ekonominiu eksploatavimu, taip pat plėtojimu, gerinimu ir valdymu. Komisijos teigimu, visos šios išlaidos negali būti laikomos *LuxSCS* sąskaita patirtomis išlaidomis (ginčijamo sprendimo 505 konstatuojamoji dalis).

476 Be to, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ pagrįstai neginčija šių išvadų, išskyrus kiek tai susiję su tuo, kad *LuxOpCo* patyrė nematerialiojo turto plėtojimo, gerinimo ir valdymo išlaidų. Šiuo klausimu pakanka nurodyti šio sprendimo 235 punktą. Išskyrus teiginį, kad *LuxOpCo* padengė su SPS ir IN teisių perdavimo sutartimi susijusias išlaidas, reikia pritarti ginčijamo sprendimo 500–505 konstatuojamosiose dalyse Komisijos pateiktiems vertinimams.

iv) Dėl „LuxOpCo“ prisiimtos rizikos (ginčijamo sprendimo 506–517 konstatuojamosios dalys)

477 Dėl *LuxOpCo* prisiimtos rizikos ginčijamo sprendimo 506–517 konstatuojamosiose dalyse Komisija nusprendė, kad ši bendrovė, remiantis su *LuxSCS* sudarytų susitarimų nuostatomis ir faktinėmis aplinkybėmis, patiria, pirma, riziką, susijusią su nematerialiojo turto plėtojimu, gerinimu ir valdymu. Antra, *LuxOpCo* taip pat kontroliavo ir valdė visą atitinkamą komercinę ir verslo riziką, susijusią su „Amazon“ mažmeninės prekybos ir paslaugų teikimo veikla Europoje, įskaitant kredito riziką, surinkimo riziką, atsargų valdymo riziką, rinkos riziką, nuostolių riziką ar riziką, susijusią su darbuotojų, gebančių efektyviai ir laiku parduoti prekes ir suteikti paslaugas, išlaikymu.

478 Paskui Komisija atmetė per administracinę procedūrą „Amazon“ suformuluotą teiginį, kad *LuxOpCo*, valdydama ir prisiimdama riziką, daugiausia kliovėsi technologija (ginčijamo sprendimo 506 ir 508 konstatuojamosios dalys).

479 Visų pirma, Komisijos teigimu, net jei naudojant technologiją buvo galima labai sumažinti riziką, *LuxOpCo* prisiėmė ją dėl savo, kaip Europos centrinės buveinės, vaidmens ir dėl mažmeninės prekybos bei paslaugų teikimo veiklos (ginčijamo sprendimo 509 ir 510 konstatuojamosios dalys). Ji pažymi, kad net jeigu *LuxOpCo* kliovėsi technologija komercinės rizikos valdymo tikslais, tai buvo matyti tik iš jos strateginio sprendimo (ginčijamo sprendimo 511 konstatuojamoji dalis).

480 Be to, nei 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje, nei kitame dokumente nenurodyta, kad strateginė, finansinė ir veiklos rizika, su kuria *LuxOpCo* turėjo susidurti, vykdydama kasdienius sandorius, buvo valdoma remiantis grupės rizikos valdymo politika (ginčijamo sprendimo 512 konstatuojamoji dalis). Atvirkščiai, tokia rizika, kaip ekonominės veiklos praradimo rizika, buvo valdoma vietos lygmeniu kartu su *LuxOpCo*, kaip pagrindiniu atsakingu subjektu Europoje (ginčijamo sprendimo 513–515 konstatuojamosios dalys).

481 Šalys nesutaria dėl to, koks subjektas iš tikrųjų prisiėmė su nematerialiuoju turtu susijusią riziką, konkrečiau kalbant, ar *LuxOpCo* panaudojo turtą, kad padengtų su intelektinės nuosavybės plėtojimu susijusias sąnaudas. Be to, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teigimu, dalį Komisijos nustatytos rizikos ir funkcijų vykdė susijusios ES bendrovės, o ne *LuxOpCo*.

482 Kalbant apie riziką, susijusią su nematerialiojo turto plėtojimu, gerinimu ir valdymu, teiginys, kaip antai Komisijos pateiktas ginčijamo sprendimo 507 konstatuojamojoje dalyje, kad šią riziką tiek pagal su *LuxSCS* sudarytų susitarimų nuostatas, tiek faktiškai prisiėmė *LuxOpCo*, nėra įtikinamas.

483 Kaip teisingai pažymėjo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, ieškinio byloje T-816/17 104 punkte, nors tiesa, kad pagal licencijos sutartį *LuxSCS* perdavė tam tikrą su komercinės veiklos vykdymu susijusią riziką *LuxOpCo*, vis dėlto *LuxSCS*, kuriai teisėtai priklausė teisė naudoti nematerialųjį turtą nagrinėjamu laikotarpiu, prisiimdavo su nematerialiuoju turtu susijusią riziką, nes turėjo vykdyti iš IN teisių perleidimo sutarties bei SPS kylančią pareigą sumokėti IN teisių perleidimo įmokas ir padengti išlaidas pagal SPS bendrovėms ATI ir A 9.

484 Komisija argumentuotai neginčijo šios išvados. Kalbant apie *LuxSCS* finansinį pajėgumą prisiimti riziką, jeigu ji kildavo, pažymėtina, kad Komisija negalėjo įrodyti savo teiginio, jog *LuxSCS* neturėjo daug nuosavų lėšų. Dėl pradinio *LuxSCS* kapitalo, kurį Komisija ginčijamo sprendimo 445 konstatuojamojoje dalyje atmetė kaip nereikšmingą, neginčijama, kad bent jau 2006 m. būtent dėl savo kapitalo *LuxSCS* galėjo padengti nuostolius, pirmaisiais eksploatavimo metais patirtus be *LuxOpCo* intervencijos. Taigi 2006 m. bendrovės *LuxOpCo* bendrovei *LuxSCS* mokėtas mokestis buvo daug mažesnis nei sumos, *LuxSCS* sumokėtos vykdant pirkimus ir padengiant dalį išlaidų.

485 Šiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, kad *LuxOpCo* prisiima nebent dalį rizikos, susijusios su nematerialiojo turto plėtojimu, gerinimu ir valdymu.

486 Antra, kiek tai susiję su kita rizika, nurodyta ginčijamo sprendimo 507–517 konstatuojamosiose dalyse, t. y. rizika, būdinga mažmeninės prekybos internetu ir paslaugų teikimo veiklai, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ neginčija, kad šią riziką – riziką, susijusią su ekonominės veiklos praradimu (žr. minėto sprendimo 514 konstatuojamąją dalį), ir riziką, susijusią su Europoje neparduotų atsargų turėjimu, serverių priegloba, skambučių centrų

išlaikymu, beviltiškomis skolomis ir klientais sudarytų sutarčių nevykdymu arba nevykdymu, prisiima *LuxOpCo*. Kalbant konkrečiai, nors Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ tvirtina, kad technologija leidžia sumažinti *LuxOpCo* riziką, susijusią su komercinės veiklos vykdymu ir, be kita ko, su inventorizacija, reikia konstatuoti, kaip Komisija pažymėjo ginčijamo sprendimo 510 konstatuojamojoje dalyje, kad technologija ne visai panaikino šią riziką. Todėl reikia pritarti Komisijos teiginiams.

v) Išvados dėl „LuxOpCo“ funkcinės analizės

487 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad visa Komisijos atlikta *LuxOpCo* funkcinė analizė neįtikinama.

488 Pirma, atsižvelgiant į informaciją, kurią surinko Komisija, siekdama priimti ginčijamą sprendimą, kuri nurodyta tame sprendime ir kurios dalis buvo patvirtinta pirma, nebuvo galima atmesti galimybės, kad *LuxOpCo* iš tikrųjų vykdė tam tikras unikalias ir vertingas funkcijas, susijusias su nematerialiuoju turtu. Tai pasakytina apie EUVT plėtrą ir klientų duomenų kaupimą. Be to, dėl rinkodaros turto pažymėtina, kad nors *LuxOpCo* funkcijos yra vertingos, nėra nustatyta, kad tokias funkcijas galima laikyti unikaliomis.

489 Antra, *LuxOpCo*, kaip mažmeninės prekybos internetu ir paslaugų teikimo veiklos vykdytojos, funkcijų analizei iš esmės gali būti pritarta. Šiuo klausimu pasakytina, kad, priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“, *LuxOpCo* ne tik atliko „valdymo“ funkcijas, bet vykdė mažmeninės prekybos internetu funkcijas ir prisiėmė su šia veikla susijusią riziką. Tokios funkcijos iš tikrųjų buvo „vertingos“, nes tai buvo veikla, galinti reikšmingai prisidėti prie *LuxOpCo* apyvartos, taigi, ir prie „Amazon“ grupės verslo modelio. Tačiau tokios funkcijos negali būti laikomos unikaliomis. Iš tiesų, kadangi Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ nurodė, kad tam tikra įmonė gali būti laikoma įprastas funkcijas atliekančiu subjektu (skirtingai nuo unikalias ir vertingas funkcijas atliekančio subjekto), jeigu šias funkcijas buvo galima lengvai įvertinti (angl. *benchmarked*) (žr. šio sprendimo 225 punktą), pakanka pažymėti, kad pagrindinių šalių nurodyta ataskaita [*konfidencialu*] yra susijusi su mažmeninės prekybos internetu veikla ir kad joje nagrinėjamas šiems mažmenininkams rinkoje mokamo atlygio klausimas.

490 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad, nors Komisija galėjo pagrįstai nuspręsti, jog tam tikros *LuxOpCo* funkcijos, susijusios su nematerialiuoju turtu, buvo unikalios ir vertingos, jos teiginys, kad tokios pat unikalios ir vertingos buvo *LuxOpCo* funkcijos, susijusios su komercine veikla, visiškai neįtikina. Nors Komisija teisingai konstatavo, kad *LuxOpCo* vykdė daugiau funkcijų nei tos, kurios buvo nustatytos priimant nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių, t. y. paprasčiausios „valdymo“ funkcijos, ji klaidingai nusprendė, kad *LuxOpCo* funkcijos, susijusios su mažmeninės prekybos veikla, yra unikalios ir vertingos.

491 Šios išvados negalima paneigti kitais Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ pateiktais argumentais.

492 Pirma, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ tvirtina, jog tai, kad iki 2006 m. restruktūrizacijos *LuxOpCo* funkcijas vykdė susijusios ES bendrovės, ir tai, kad joms buvo atlyginama padidintomis sąnaudomis, įrodo, jog *LuxOpCo* funkcijos tėra įprastos funkcijos. Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad 2006 m. restruktūrizavimo tikslas buvo būtent sukurti buveinę „Amazon“ grupės veiklai Europoje, suteikiant *LuxOpCo* daug didesnes funkcijas nei susijusioms ES bendrovėms.

493 Antra, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė kaltina Komisiją tuo, kad ji susijusių ES bendrovių vykdytas funkcijas priskyrė *LuxOpCo*. Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad susijusios ES bendrovės veikė kaip *LuxOpCo* paslaugų teikėjos ir, beje, gaudavo atlygį už tai. Taigi jos vykdė funkcijas *LuxOpCo* vardu ir rizika. Todėl Komisija galėjo šias funkcijas priskirti *LuxOpCo*.

2) Dėl pasirinkto metodo

494 Kaip nurodyta šio sprendimo 317 punkte, Komisija iš esmės nusprendė, kad buvo klaidinga taikyti SGMM nustatant licencijos mokesčio dydį ir *LuxOpCo* atlygį ir kad turėjo būti taikomas pelno padalijimo metodas su indėlio analize.

495 Konkrečiai kalbant, ginčijamo sprendimo 567 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad tuo atveju, kai abi grupės vidaus sandorio šalys vykdo unikalias ir vertingas su tuo sandoriu susijusias funkcijas, pelno padalijimo metodas paprastai laikomas tinkamesniu sandorių kainodaros metodu, nes tokiu atveju savarankiškos šalys paprastai pasidalija sandorio pelną proporcingai atitinkamiems jų indėliams.

496 Šiomis aplinkybėmis Komisija, darydama nuorodą į ginčijamo sprendimo 256 konstatuojamąją dalį, pažymėjo, kad EBPO gairėse buvo išskirti du pelno padalijimo metodai, t. y. indėlio analizė ir likutinė analizė. Dėl likutinės analizės Komisija pažymėjo, kad ji taikoma tuo atveju, kai šalis gauna atlygį už įprastas funkcijas, o ne vien atlygį už unikalų ir vertingą indėlį į sandorį. Dėl indėlio analizės Komisija pažymėjo, kad ją atliekant bendras pelnas padalijamas pagal kiekvienos grupės vidaus sandorio šalies atliekamų funkcijų santykinę vertę (atsižvelgiant į jų naudojamą turtą ir prisiimamą riziką).

497 Komisija pridūrė, kad tuo atveju, kai abi kontroliuojamojo sandorio šalys įnešdavo unikalius ir vertingus indėlius ir nebuvo sudaromi mažiau sudėtingi sandoriai, kurių kaina turėjo būti nustatoma atskirai, siekiant priskirti bendrą pelną, buvo tinkamiau atlikti indėlio analizę. Likutinė analizė būtų buvusi tinkama, jeigu sandoriai būtų buvę mažiau sudėtingi.

498 Remdamasi šiomis pastabomis Komisija padarė išvadą, jog dėl to, kad ir *LuxSCS*, ir *LuxOpCo* buvo laikomos atliekančiomis unikalias ir vertingas funkcijas, susijusias su nematerialiuoju turtu, reikėjo pirmenybę teikti indėlio analizei, o ne likutinei analizei.

499 Bylos šalys nesutaria dėl to, ar Komisija pagrįstai nusprendė, kad pelno padalijimo metodas su indėlio analize buvo tinkamas nagrinėjamu atveju, todėl SGMM pasirinkimas neturėjo būti patvirtintas nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių.

500 Visų pirma dėl paties sandorių kainodaros metodo pasirinkimo reikia priminti, kad, kaip nurodyta 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija* (T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669) 202 punkte, taikant skirtingus sandorių kainodaros metodus, siekiama gauti tokį pelną, kuris atspindėtų įprastomis rinkos sąlygomis taikomas sandorių kainas, ir kad iš principo negalima daryti išvados, jog taikant šį metodą negalima pasiekti apytikslio, bet patikimo rezultato, kuris būtų gautas rinkos sąlygomis.

501 Be to, nagrinėdama priemonę pagal įprastų rinkos sąlygų principą Komisija gali taikyti kitokį metodą nei tas, kurį patvirtino nacionalinės mokesčių institucijos. Iš 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija* (T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669) 154 punkto matyti, kad, nors Komisijos negalima kaltinti tuo, kad ji taikė tą sandorių kainodaros nustatymo

metodą, kurį laikė tinkamu nagrinėjamu atveju, kad išnagrinėtų sandorių kainų dydį dėl vieno ar kelių susijusių sandorių, kurie yra ginčijamos priemonės dalis, ji vis dėlto privalo pagrįsti metodo pasirinkimą.

502 Nagrinėjamu atveju atsižvelgiant į tai, kad tiek *LuxSCS*, tiek *LuxOpCo* vykdė tam tikras unikalias ir vertingas funkcijas, Komisijos negalima kaltinti tuo, kad ji nusprendė, jog pelno padalijimo metodas apskritai galėjo pasirodyti tinkamas kontroliuojamam sandoriui nagrinėti.

503 Vis dėlto Komisijos išvada, kad reikėtų remtis indėlio analize, nėra įtikinama. Iš tikrųjų, kaip netiesiogiai, bet neabejotinai matyti iš ginčijamo sprendimo 256, 567 ir 568 konstatuojamųjų dalių, nagrinėdama šį klausimą Komisija remiasi išvada, kad aplinkybė, jog kontroliuojamojo sandorio šalys atliko tiek unikalias ir vertingas funkcijas, tiek įprastas funkcijas, lemia pelno padalijimo metodo taikymą su likutine analize, o pelno padalijimo metodas su indėlio analize būtų tinkamas tik tuo atveju, kai atitinkamos įmonės vykdė tiktai unikalias ir vertingas funkcijas. Kaip matyti iš šio sprendimo 488 ir 489 punktų, nors Komisija turėjo pagrindo manyti, kad tam tikros *LuxOpCo* funkcijos, susijusios su nematerialiuoju turtu, buvo unikalios ir vertingos, ji klaidingai nusprendė, kad unikalios ir vertingos buvo *LuxOpCo* funkcijos, susijusios su komercine veikla. Be to, ji taip pat neįrodė, kad nebuvo duomenų, kuriuos būtų buvę galima palyginti su *LuxOpCo* komercine veikla, ir kad atlygis už šias funkcijas negalėjo būti nustatytas atskirai.

504 Be to, iš 1995 m. redakcijos EBPO gairių 3.6 ir 3.8 punktų netiesiogiai, bet neabejotinai matyti, kad pelno padalijimo metodo, įskaitant metodą su indėlio analize, pasirinkimas priklauso nuo to, kad buvo nustatyti iš nepriklausomų įmonių gauti išoriniai duomenys, kuriais remiantis galima nustatyti kiekvienos su sandoriais susijusios įmonės indėlio vertę. Komisija nesiekė nustatyti, ar būta tokių patikimų duomenų, kad būtų galima padaryti išvadą, jog šiuo atveju buvo galima pasirinkti pelno padalijimo metodą su indėlio analize.

505 Be to, Komisija nepagrindė, kodėl *LuxOpCo* funkcijos, susijusios su nematerialiojo turto vystymu, buvo tokios, kad nagrinėjamu atveju buvo tinkama taikyti indėlio analizės, o ne likutinės analizės metodą (žr. ginčijamo sprendimo 568 konstatuojamąją dalį).

506 Iš to matyti, kad, atmesdama galimybę taikyti pelno padalijimo metodą su likutine analize ir pasirinkdama indėlio analizės variantą Komisija deramai nepagrindė metodo pasirinkimo, taigi, neįvykdė šio sprendimo 501 punkte nustatytų reikalavimų.

507 Kadangi Komisija savo pirmąją papildomą išvadą grindė tuo, kad nagrinėjamu atveju tinkamas metodas buvo tiktai indėlio analizė, šio sprendimo 506 punkte konstatuota klaida turi neigiamos įtakos Komisijos argumentams dėl pranašumo egzistavimo įrodymo.

508 Vis dėlto Bendrasis Teismas mano, kad reikia toliau nagrinėti ieškovių argumentus, kuriuose nurodoma, jog Komisija neįrodė, kad, jei būtų naudojamas pelno padalijimo metodas su indėlio analize, *LuxOpCo* atlygis turėtų būti didesnis.

3) Dėl įrodymo, kad, jei būtų naudojamas pelno padalijimo metodas (su indėlio analize), „LuxOpCo“ atlygis turėtų būti didesnis

509 Kaip nurodyta pirma, ginčijamo sprendimo 568 konstatuojamojoje dalyje Komisija nusprendė, kad, jei būtų taikomas pelno padalijimo metodas su indėlio analize, *LuxOpCo* atlygis neišvengiamai būtų buvęs didesnis. Taigi Komisija nusprendė, kad, pritariant „Amazon“ siūlomam mokesčio apskaičiavimo metodui, pagal kurį buvo nustatytas per mažas *LuxOpCo*

atlygis, nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių šiai bendrovei buvo suteiktas pranašumas. Vis dėlto ginčijamo sprendimo 564 konstatuojamojoje dalyje Komisija pažymėjo, kad nesiekė nustatyti, koks būtų buvęs *LuxOpCo* atlygis įprastomis rinkos sąlygomis.

510 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 317–320 punktuose, Komisijos nustatyta klaida nėra pagrįsta teiginiu, kad už tam tikras *LuxOpCo* funkcijas, įskaitant kasdienes ar įprastas funkcijas, nebuvo mokamas atlygis. Tačiau Komisija rėmėsi postulatu, kad *LuxOpCo* atliko tam tikras unikalias ir vertingas *LuxOpCo* funkcijas ir kad dėl to turėjo būti taikomas pelno padalijimo metodas su indėlio analize.

511 Šalys nesutaria dėl to, ar Komisija, remdamasi šio sprendimo 509 punkte minėta išvada, nustatė, kad bendrovei *LuxOpCo* buvo suteiktas pranašumas.

512 Siekdama įrodyti pranašumo buvimą, Komisija turėjo įrodyti, kad *LuxOpCo* būtų turėjusi gauti didesnį atlygį, jeigu jai būtų taikytas pelno padalijimo metodas, palyginti su tuo, ką ji faktiškai gavo pagal nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių.

513 Kaip nurodyta šio sprendimo 310 punkte, Komisija turi konkrečiai įrodyti, kad galutiniame išankstiniame sprendime dėl mokesčių jos nustatytos metodologinės klaidos neleido pasiekti apytikslio, bet patikimo rezultato, atitinkančio įprastas rinkos sąlygas, ir kad dėl jų buvo sumažintas apmokestinamasis pelnas, neatmetant galimybės, kad tam tikrais atvejais metodinė klaida būtų tokia, kad ji neleistų apytiksliai įvertinti rezultatą, kurį būtų reikėję gauti įprastomis rinkos sąlygomis, ir dėl jos neišvengiamai būtų per maža suma įvertintas atlygis, kuris turėtų būti gautas rinkos sąlygomis.

514 Tie patys argumentai taikytini, kai Komisija mano, kad funkcinėje analizėje buvo nustatyta klaida. Iš tiesų negalima atmesti galimybės, kad, nepaisant klaidos atliekant funkcinę analizę, apskaičiuotas atlygis nenukrypsta nuo įprastų rinkos sąlygų rezultato, kuris galėtų būti nustatytas, jei būtų tinkamai atsižvelgta į funkcijas. Šiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, kad nors tam tikros funkcijos nebuvo tinkamai nustatytos ir į jas nebuvo atsižvelgta apskaičiuojant atlyginimą, tikėtina, kad už šias funkcijas turėjo būti mokamas atlyginimas ir kad dėl to, jog nebuvo atsižvelgta į šias papildomas funkcijas, atitinkamai įmonei mokamas atlygis turėtų būti didesnis. Vis dėlto Komisija negali padaryti tokių išvadų, konkrečiai neišnagrinėjusi, ar nagrinėjamu atveju ir atsižvelgiant į nagrinėjamo sandorio ypatumus funkcinėje analizėje nustatyta klaida galėjo lemti papildomą atlyginimą.

515 Galiausiai, kai Komisija, naudodamasi pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį jai suteikta kompetencija, nagrinėja integruotai bendrovei taikytą mokestinę priemonę, ji turi palyginti tokios integruotos įmonės mokesčių naštą, kurią lemia aptariamos mokestinės priemonės taikymas, su mokesčių našta, kurią turėtų rinkos sąlygomis veikianti panašioje faktinėje situacijoje esanti įmonė, jai pritaikius įprastas nacionalinėje teisėje nustatytas apmokestinimo taisykles (šiuo klausimu žr. 2019 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Nyderlandai ir kt. / Komisija*, T-760/15 ir T-636/16, EU:T:2019:669, 149 punktą). Nustatydama funkcinės analizės, kuria grindžiama tokia mokestinė priemonė, kaip nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių, klaidas, Komisija turi palyginti integruotos įmonės mokesčių naštą, atsiradusią dėl nagrinėjamos mokestinės priemonės taikymo, su rinkoje veikiančios įmonės, vykdančios Komisijos nustatytas panašias į integruotos įmonės funkcijas, mokesčių našta. Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kad toks palyginimas nereiškia, kad Komisija būtinai turi atlikti tam tikrą naują analizę, kuri būtų tokia pat išsami, kaip valstybės narės analizė, atliekama siekiant priimti nagrinėjamą mokestinę priemonę. Vis dėlto, net jei Komisija neturi atlikti tokios analizės, ji privalo nustatyti bent jau tam tikrą skaičių konkrečių

aspektų, leidžiančių užtikrintai konstatuoti, kad atlygis už bendrovės funkcijas, kurias nustatė Komisija, įprastomis rinkos sąlygomis neabejotinai buvo didesnis nei atlygis, gautas taikant nagrinėjamą mokestinę priemonę.

516 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 515 punkte, Komisija turėjo *LuxOpCo* atlygį, gautą taikant nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintą metodą, palyginti su atlygiu, kuris įprastomis rinkos sąlygomis turėjo būti gaunamas atsižvelgiant į *LuxOpCo* funkcijas, kurias pati Komisija nurodė savo funkcinėje analizėje. Kadangi pelno padalijimo metodas su indėlio analize iš tikrųjų nebuvo taikomas, Komisija turėjo nustatyti bent jau tam tikrus aspektus, leidžiančius daryti išvadą, kad taikant nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių apskaičiuotas *LuxOpCo* atlygis neabejotinai buvo mažesnis nei atlygis, kurį laisvojoje rinkoje veikianti bendrovė būtų gavusi, jei ši bendrovė būtų vykdžiusi funkcijas, panašias į tas, kurias Komisija nustatė atlikdama savo funkcinę analizę. Tiksliau tariant, jei Komisija manė, kad indėlio analizė yra tinkamas apskaičiavimo metodas, užuot apsiribojusi paprasčiausiomis nepatikrintomis prielaidomis dėl rezultato, kuris būtų gautas taikant pelno padalijimo metodą su indėlio analize, Komisija būtų turėjusi išsiaiškinti, ar laisvojoje rinkoje atsižvelgiant į funkcijas ir riziką, panašias į tas, kurios teko *LuxOpCo* vykdant kontroliuojamąjį sandorį (visų pirma jos, kaip mažmeninės prekybos veiklos vykdytojos, funkcijas ir riziką), faktiškai buvo apskaičiuota dalis (į *LuxOpCo* panašaus mažmeninės prekybos internetu vykdytojo) pelno, kuris būtų buvęs didesnis už pelną, kurį *LuxOpCo* turėjo teisę gauti pagal nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintą apskaičiavimo metodą. Nors Komisija, žinoma, nenurodė tikslių skaičių, ji privalėjo bent jau pateikti patikrinamus rodiklius šiuo aspektu.

517 Nagrinėjamu atveju ginčijamame sprendime Komisija tik konstatavo, kad, jei būtų buvęs taikomas pelno padalijimo metodas su indėlio analize, *LuxOpCo* būtų gavusi didesnį atlygį, tačiau nebandė taikyti šio metodo. Komisija negali preziumuoti, nei koks rezultatas būtų gautas taikant tam tikrą metodą, nei koks atlygis turėjo būti skirtas už tam tikros funkcijos atlikimą. Tačiau, kaip jau buvo nurodyta šio sprendimo 515 ir 516 punktuose, ji turi nustatyti, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintas atlygis buvo mažesnis nei atlygis, kuris įprastomis rinkos sąlygomis būtų apytiksliai, bet patikimai apskaičiuotas taikant pelno padalijimo metodą su indėlio analize.

518 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Komisija nebandė nei išnagrinėti, koks buvo *LuxSCS* ir *LuxOpCo* bendro pelno padalijimo būdas, dėl kurio būtų sutarta, jeigu šios šalys būtų buvusios nepriklausomos įmonės, nei įvertinti konkrečių aplinkybių, kuriomis remiantis būtų galima nustatyti, kad už *LuxOpCo* funkcijas, susijusias su nematerialiojo turto plėtra ar buveinės funkcijų vykdymu, būtų suteikta teisė gauti didesnę pelno dalį nei taikant nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių faktiškai apskaičiuota pelno dalis.

519 Be to, reikia priminti, kad, nors *LuxOpCo* indėlis, susijęs su nematerialiuoju turtu (indėlis į technologijos mažos dalies kūrimą, dalyvavimas plečiant klientų duomenų bazę ir didinant prekių ženklo vertę) ir komercinės veiklos vykdymu, iš tikrųjų yra realus, nė vienas iš ginčijamame sprendime nurodytų elementų nėra pagrindas įvertinti šių funkcijų indėlį atsižvelgiant į *LuxSCS* atliktas funkcijas (technologijos, kuri atlieka esminį vaidmenį vykdant „Amazon“ grupės veiklą ir gaunant pelną, suteikimas). Taigi, neatlikus išsamios analizės, neįmanoma iš anksto nustatyti, ar mainais už savo indėlį bendrovė *LuxOpCo* įgytų teisę į didesnę dalį Europoje gaunamo pelno nei dalis, gaunama taikant nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių.

520 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad Komisija įrodė ne pranašumo buvimą, bet nebent pranašumo buvimo tikimybę.

521 Žinoma, kaip per posėdį nurodė Komisija, tai, kad tam tikras turtas perduodamas nemokamai, o apskaičiuojant *LuxOpCo* atlygį, patvirtintą išankstiniu sprendimu dėl mokesčių, neatsižvelgiama į šias funkcijas, įrodo, kad *LuxOpCo* atlygis yra mažesnis nei tas, kurį nepriklausoma įmonė būtų gavusi rinkos sąlygomis. Vis dėlto reikia konstatuoti, kad ginčijamame sprendime nėra tokių argumentų.

522 Žinoma, negalima atmesti galimybės, kad jei *LuxOpCo* vykdytų daugiau funkcijų nei tos, į kurias buvo atsižvelgta apskaičiuojant jos atlygį, patvirtintą nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių, *LuxOpCo* būtų turėjusi teisę gauti papildomą atlygį. Vis dėlto ginčijamame sprendime išdėstyti Komisijos argumentai yra teoriniai ir jų nepakanka siekiant įrodyti, kad *LuxOpCo* iš tikrųjų gavo naudos dėl to, kad buvo taikomas jos atlygio apskaičiavimo metodas, patvirtintas nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių.

523 Tiesa, Komisija savo atsakymuose į Bendrojo Teismo klausimus ir per posėdį teigė, kad pagal nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių *LuxOpCo* gavo tik apie 20 % bendro *LuxOpCo* ir *LuxSCS* pelno ir kad tuo atveju, jeigu jai būtų taikytas pelno padalijimo metodas su indėlio analize, atsižvelgiant į jos unikalias ir vertingas funkcijas, ji neišvengiamai būtų gavusi didesnę šio bendro pelno dalį.

524 Vis dėlto, pirma, reikia pažymėti, kad teiginio, jog *LuxOpCo* gavo tik apie 20 % bendro pelno, nėra nei ginčijamo sprendimo dalyje, susijusioje su pirmąja papildoma išvada, nei visame ginčijamame sprendime. Šis skaičius nebent gali būti apskaičiuotas remiantis įvairiais ginčijamame sprendime pateiktais skaičiais. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad šis skaičius, apytiksliai lygus 20 % bendro *LuxOpCo* ir *LuxSCS* pelno, atitinka *LuxOpCo* veiklos pelną atskaičius bendrovei *LuxSCS* pagal nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių sumokėtą mokestį.

525 Antra, ginčijamame sprendime Komisija nepateikia jokių konkrečių įrodymų, patvirtinančių, kad aplinkybė, jog maždaug 80 % *LuxOpCo* ir *LuxSCS* bendro pelno buvo priskirta *LuxSCS*, siekiant atlyginti už jos indėlį, t. y. nematerialiojo turto suteikimą, neatitinka įprastų rinkos sąlygų ir kad maždaug 20 % bendro pelno dalies priskyrimas nėra pakankamas atlygis už *LuxOpCo* indėlį.

526 Trečia, kaip per posėdį pažymėjo „Amazon“, Komisija ginčijamame sprendime neteigė, kad, be atlygio, apskaičiuoto taikant SGMM, *LuxOpCo* turėjo būti skirtas ir papildomas atlygis. Iš tikrųjų išvada, kad turėjo būti taikomas pelno padalijimo metodas su indėlio analize, reiškia, kad reikia neatsižvelgti į atlygį, iš pradžių apskaičiuotą remiantis SGMM, ir atlikti visiškai naują apskaičiavimą. Negalima atmesti galimybės, kad *LuxOpCo* atlygis, apskaičiuotas taikant pelno padalijimo metodą su indėlio analize, būtų mažesnis nei atlygis, apskaičiuotas taikant SGMM, patvirtintą nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių.

527 Pirma, svarbu pažymėti, kad per administracinę procedūrą „Amazon“ pateikė Komisijai ataskaitą dėl maržos dydžio, taikomo mažmeninės prekybos internetu veiklą vykdančioms įmonėms, t. y. [*konfidencialu*]. Mažmeninės prekybos internetu veiklos maržos dydis vidutiniškai sudarė 0,5 % visų mažmeninės prekybos internetu vykdytojų sąnaudų. Nesant reikalo patikrinti, ar, atsižvelgiant į šią aplinkybę, „Amazon“ turėjo teisę tvirtinti, kaip ji tai padarė per teismo posėdį, kad šis dydis įrodo, jog *LuxOpCo* atlygis nagrinėjamu laikotarpiu būtų buvęs „tinkamas“, reikia konstatuoti, kad, atsižvelgiant į minėtą ataskaitą, Komisija turėjo išsamiau nagrinėti klausimą, ar

LuxOpCo atlygis atitiko tą, kuris už mažmeninę prekybą internetu būtų buvęs gautas įprastomis rinkos sąlygomis. Neatlikus tokios analizės, neaišku, ar galima teigti, kad *LuxOpCo* būtų galėjusi gauti didesnį atlygį už savo funkcijas, susijusias su komercine veikla.

528 Antra, kiek tai susiję su „Amazon“ grupės vykdoma plėtros veikla, *LuxOpCo* funkcijos, susijusios su nematerialiuoju turtu, visų pirma kiek tai susiję su technologija, buvo ribotos. Taigi neakivaizdu, kad šios funkcijos buvo tokios, kad *LuxOpCo* priskirtino pelno dalis turėjo būti didesnė nei 20 % *LuxSCS* ir *LuxOpCo* bendro pelno.

529 Taigi, nesant įrodymų dėl padalijimo būdo, į kurį turėjo būti atsižvelgta, neįmanoma nustatyti atlygio, kurį *LuxOpCo* būtų turėjusi gauti įprastomis rinkos sąlygomis, dydžio, nei *a fortiori* to, ar šis atlygis yra mažesnis, ar didesnis už gaunamą pagal nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių.

530 Iš to matyti, kad Komisijai nepavyko įrodyti, kad, jei būtų buvęs taikomas pelno padalijimo metodas su indėlio analize, *LuxOpCo* atlygis būtų buvęs didesnis. Taigi remiantis pirmąja papildoma išvada negalima pagrįsti išvados, kad nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių bendrovei *LuxOpCo* buvo suteiktas ekonominis pranašumas. Iš tikrųjų, be to, kad Komisija nebandė nustatyti, koks būtų buvęs *LuxOpCo* atlygis įprastomis rinkos sąlygomis, atsižvelgiant į pačios Komisijos atliktoje funkcinėje analizėje nustatytas funkcijas, pirmoje papildomoje išvadoje nėra konkrečių duomenų, kuriais remiantis būtų galima pakankamai teisiškai įrodyti, kad dėl Komisijos nustatytų funkcinės analizės klaidų ir metodinės klaidos, susijusios su paties metodo pasirinkimu, *LuxOpCo* mokesčių našta iš tikrųjų buvo sumažinta.

531 Šių išvadų negalima paneigti nė vienu iš kitų Komisijos pateiktų argumentų.

532 Pirma, tiesa, kad, kaip per posėdį nurodė Komisija, pranašumo įrodymas ir pranašumo apskaičiavimas yra skirtingi dalykai. Taigi negalima atmesti to, kad galima įrodyti, jog metodinė klaida neišvengiamai lemia mažesnį atlygį, kiekybiškai nevertinant šio atlygio sumažinimo. Vis dėlto, kaip nurodyta šio sprendimo 529 punkte, nagrinėjamu atveju ginčijamame sprendime nėra duomenų, galinčių įrodyti, kad, taikant ne SGMM, o pelno padalijimo metodą su indėlio analize, neabejotinai būtų gautas didesnis atlygis.

533 Antra, kaip per teismo posėdį pažymėjo Komisija, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ neneigia, kad, jeigu *LuxOpCo* būtų iš esmės išplėtojusi nematerialųjį turtą, tai lemtų papildomą atlygį.

534 Vis dėlto, kaip per teismo posėdį teigė „Amazon“ ir kaip nurodyta šio sprendimo 526 punkte, Komisijos teiginys nereiškia, kad turėjo būti apskaičiuotas papildomas atlygis šalia to, kuris buvo apskaičiuotas pagal nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių. Iš tikrųjų Komisija nusprendė, kad indėlio metodas su likutine analize šiuo atveju nebuvo tinkamas. Iš to matyti, kad Komisijos teiginyje nurodoma tik tai, kad, jeigu *LuxOpCo* atlygis būtų buvęs apskaičiuotas taikant pelno padalijimo metodą su indėlio analize, tai būtų lėmę didesnį atlygį nei atlygis, gaunamas taikant SGMM. Kadangi atliekant indėlio analizę reikia neatsižvelgti į atlygį, kuris iš pradžių apskaičiuojamas taikant SGMM, ir atlikti visiškai naują apskaičiavimą, negalima atmesti galimybės, jog *LuxOpCo* atlygis, apskaičiuotas taikant pelno padalijimo metodą su indėlio analize, būtų mažesnis už atlygį, apskaičiuotą taikant SGMM, kuris buvo patvirtintas nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių.

535 Trečia, Komisijos procesiniuose dokumentuose išdėstytas argumentas, kad pelno padalijimo metodo taikymas neišvengiamai lėmė didesnį *LuxOpCo* atlygį, nes dėl to būtų reikėję padalyti likutinį pelną įmonėms *LuxOpCo* ir *LuxSCS*, užuot visą likutinį pelną priskyrus bendrovei *LuxSCS*, ir argumentas, kad, siekiant nustatyti pranašumą, nereikėjo taikyti pelno paskirstymo metodo, nes pagal šį metodą dalijamas likutinis pelnas, turi būti atmesti.

536 Iš tikrųjų reikia konstatuoti, kad toks likutinio pelno padalijimas yra reikšmingas tiktai atliekant likutinę analizę. Iš ginčijamo sprendimo, visų pirma jo 567 ir 568 konstatuojamųjų dalių, aiškiai matyti, kad Komisija nusprendė, jog, taikant pelno padalijimo metodą, buvo galima pagrįstai remtis indėlio analize, o ne likutine analize. Kaip nurodyta šio sprendimo 534 punkte, atliekant indėlio analizę, bendras pelnas tiesiogiai padalijamas įvairioms sandorio šalims, neatsižvelgiant į iš pradžių dėl *LuxOpCo* apskaičiuotą atlygį. Taigi negalima daryti prielaidos, kad pelno padalijimo metodo taikymas neabejotinai lemtų didesnį atlygį *LuxOpCo*.

537 Taigi iš visko, kas išdėstyta, matyti, kad pateikdama pirmąją papildomą išvadą Komisija neįrodė, jog nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių suteikė pranašumą bendrovei *LuxOpCo*.

538 Taigi reikia pritarti pagrindams ir argumentams, kuriais ginčijama pirmoji papildoma išvada.

c) Dėl antrosios papildomos išvados, susijusios su pranašumu

539 Antrojoje papildomoje išvadoje, kurioje konstatuotas pranašumo buvimas, konkrečiai ginčijamo sprendimo 569 konstatuojamojoje dalyje, Komisija nurodė, kad net jeigu Liuksemburgo mokesčių administratorius būtų buvęs teisus, sutikdamas su prielaida, kad bendrovė *LuxSCS* atliko unikalias ir vertingas funkcijas, susijusias su nematerialiuoju turtu, ir net jeigu vėliau jis teisingai nusprendė, kad *LuxOpCo* vykdė tiktai įprastas valdymo funkcijas, nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintoje sandorių kainodaros nustatymo tvarkoje nustatytas pelno lygio rodiklis, grindžiamas veiklos sąnaudomis, buvo netinkamas. Iš ginčijamo sprendimo 569–574 konstatuojamųjų dalių matyti, kad, Komisijos nuomone, jei Liuksemburgo mokesčių institucijos, taikydamos SGMM, kaip į pelno dydžio rodiklį, būtų atsižvelgusios į visas *LuxOpCo* sąnaudas, kaip buvo padaryta 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje, *LuxOpCo* atlygis būtų buvęs didesnis už nustatytąjį nagrinėjamame išankstiniame sprendimu dėl mokesčių. Todėl šios bendrovės mokesčio bazė taip pat būtų buvusi didesnė.

540 Grįsdama antrąją papildomą išvadą dėl pranašumo Komisija priminė, kad pagal nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintą metodą veiklos sąnaudos buvo laikomos pelno dydžio rodikliu, o 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje, kuria buvo grindžiamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių, pelno dydžio rodikliu buvo laikomos visos sąnaudos. Toliau Komisija nurodė, kad per administracinę procedūrą „Amazon“ pripažino, jog nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintas metodas neatitinka 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje pasiūlyto metodo. Šiuo klausimu „Amazon“ tik teigė, kad šis nenuoseklumas neturėjo įtakos rezultatui, nes veiklos sąnaudos sudaro didžiausią visų panašių įmonių sąnaudų, nagrinėtų 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje, dalį (ginčijamo sprendimo 571 konstatuojamoji dalis). Atsakydama į šiuos argumentus Komisija nurodė, pirma, kad panašių įmonių, kurių prekių įsigijimo sąnaudos yra mažos, pasirinkimas buvo blogas, turint omenyje, kad šios sąnaudos sudarė didžiąją dalį *LuxOpCo* sąnaudų. Antra, Komisija pažymėjo, kad tam tikrų panašių įmonių, į kurias buvo atsižvelgta atliekant palyginamumo analizę, prekių, žaliavų ir eksploatacinių medžiagų sąnaudos buvo didelės (ginčijamo sprendimo 572 konstatuojamoji dalis).

541 Komisija padarė išvadą: kadangi visos sąnaudos sudaro didesnę bazę nei veiklos sąnaudos, jei, kaip nurodė 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos autoriai, pelno dydžio rodikliu ir toliau būtų laikomos visos sąnaudos, *LuxOpCo* apmokestinamosios pajamos būtų didesnės (ginčijamo sprendimo 574 konstatuojamoji dalis). Siekdama pailiustruoti šią išvadą ginčijamo sprendimo 20 lentelėje Komisija palygino *LuxOpCo* apmokestinamąjį pelną, apskaičiuotą pagal nagrinėjamą išankstinį sprendimą dėl mokesčių, su *LuxOpCo* pelnu, sudarančiu [*konfidencialu*] % visų sąnaudų, nenustačius viršutinės ribos. Pagal šią lentelę 2006–2013 m. pirmasis rodiklis būtų lygus [*konfidencialu*] mln. EUR, o antrasis – [*konfidencialu*] mln. EUR.

542 Pirma, reikia pažymėti, kad per posėdį Komisija nurodė, jog ginčijamo sprendimo 569–574 konstatuojamosiose dalyse pateiktoje antrojoje papildomoje išvadoje ji „niekada netvirtino“, kad tinkamiausia atsižvelgti į visas sąnaudas. Kita vertus, ji paprasčiausiai tvirtino, kad veiklos sąnaudos nėra tinkamas pelno rodiklis siekiant nustatyti *LuxOpCo* atlygį. Be to, Komisija paprasčiausiai vadovavosi 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos rengėjų logika. Kitaip tariant, kad nustatytų *LuxOpCo* atlygį įprastomis rinkos sąlygomis, ji atsižvelgė į visas sąnaudas vien dėl to, kad taip elgėsi 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos autoriai.

543 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 125 punkte, būtent Komisijai tenka pareiga įrodyti, kad yra įvykdytos SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatytos sąlygos. Kalbant konkrečiai, Komisija turi įrodyti įmonei, kuri, jos nuomone, yra valstybės pagalbos gavėja, suteikto pranašumo buvimą. Šis pranašumas turi būti realus.

544 Primintina, kad, nagrinėjamoje byloje sprendžiant pranašumo buvimo klausimą reikia išnagrinėti, ar bendrovės *LuxOpCo* bendrovei *LuxSCS* mokėtinas mokestis, nurodytas nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintoje apskaičiavimo formulėje, atitiko įprastas rinkos sąlygas. Atsižvelgdama į tai, Komisija nustatė klaidas, padarytas taikant „Amazon“ pasiūlytą ir nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintą SGMM. Kalbant konkrečiau, Komisija nustatė klaidą, padarytą pasirenkant nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintą pelno dydžio rodiklį.

545 Kaip jau buvo nurodyta, vien nustatytos metodinės klaidos iš principo nepakanka tam, kad būtų įrodyta, jog išankstiniu sprendimu dėl mokesčių buvo suteiktas pranašumas tam tikrai bendrovei, taigi, ir įrodyti, kad buvo suteikta valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį (žr. šio sprendimo 123 punktą). Be to, kaip jau buvo pažymėta, būtent Komisijai tenka pareiga įrodyti, kad yra įvykdytos valstybės pagalbos buvimo sąlygos (žr. šio sprendimo 125 punktą).

546 Šiuo atveju darytina išvada, kad Komisija turėjo įrodyti, kad jos nustatyta rodiklio pasirinkimo klaida lėmė ne tik kitokį rezultatą, bet ir subjekto, kuriam skirtas nagrinėjamas išankstinis sprendimas dėl mokesčių, mokesčių naštos sumažinimą. Tai reiškia, kad reikia atsakyti į klausimą, koks pelno dydžio rodiklis iš tikrųjų būtų buvęs tinkamas.

547 Atsižvelgiant į per posėdį Komisijos pateiktą ginčijamo sprendimo 569–574 konstatuojamųjų dalių išaiškinimą, pagal kurį ji rėmėsi visomis sąnaudomis ne dėl to, kad jos yra tinkamas pelno dydžio rodiklis, o tik siekdama pritaikyti „logiką“, kuria buvo grindžiama 2003 m. sandorių kainodaros ataskaita (žr. šio sprendimo 542 punktą), reikia konstatuoti, kad Komisija nesiekė išsiaiškinti nei to, kad tai buvo įprastomis rinkos sąlygomis apskaičiuojamas atlygis, nei *a fortiori* to, ar nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintas *LuxOpCo* atlygis buvo mažesnis nei atlygis, kurį *LuxOpCo* būtų gavusi įprastomis rinkos sąlygomis.

548 Iš to matyti, kad antroje papildomoje išvadoje Komisijai nepavyko įrodyti pranašumo egzistavimo.

549 Antra, siekiant išsamumo, reikia pažymėti, kad net jei būtų nuspręsta, jog ginčijamo sprendimo 569–574 konstatuojamosiose dalyse Komisija iš tikrųjų nusprendė, jog visos sąnaudos yra tinkamas pelno dydžio rodiklis (o ne paprasčiausiai pritaikė 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitos logiką, kas visiškai nenaudinga), negalima pritarti argumentams, kuriais grindžiama antra papildoma išvada dėl pranašumo ir ginčijamo sprendimo 547 konstatuojamojoje dalyje Komisijos padaryta išvada.

550 Iš tikrųjų šiuo klausimu reikia priminti ir pabrėžti, kad, kaip Komisija pažymėjo ginčijamo sprendimo 569 konstatuojamojoje dalyje, savo antrą papildomą išvadą, susijusią su pranašumu (taigi nustatė, kad valdymo sąnaudų pasirinkimas yra metodinė klaida), Komisija grindė teiginiu, kad *LuxSCS* vykdė unikalias ir vertingas funkcijas, o *LuxOpCo* vykdė tik „įprastas valdymo funkcijas“. Taigi Liuksemburgo mokesčių institucijų prielaida, kurią Komisija patvirtino ginčijamo sprendimo 569 konstatuojamojoje dalyje, buvo tai, kad *LuxOpCo* vykdė tik ribotas valdymo bendrovės funkcijas.

551 Iš 1995 m. redakcijos EBPO gairių negalima daryti išvados, kad visos sąnaudos yra tinkamas valdymo bendrovei atlyginti skirto pelno dydžio rodiklis. Atsižvelgiant į tai, kad valdymo bendrovės veikla yra panaši į bendrovės, kuri teikia paslaugas ir kurios vertė yra atsieta nuo prekių pardavimo apimties ir žaliavų pirkimo apimties, veiklą, remiantis 1995 m. redakcijos EBPO gairėmis, buvo galima atsižvelgti į tokios įmonės veiklos sąnaudas, siekiant nustatyti tinkamą pelno rodiklį, o ne visas sąnaudas.

552 Nagrinėjamu atveju, pirma, ginčijamo sprendimo 572 ir 573 konstatuojamosiose dalyse Komisija, apskaičiuodama *LuxOpCo* atlyginimą, rėmėsi visomis sąnaudomis, o ne veiklos sąnaudomis, ir iš tikrųjų nukrypo nuo prielaidos, kurią pati buvo nusistačiusi ginčijamo sprendimo 569 konstatuojamojoje dalyje.

553 Iš tikrųjų, priešingai ginčijamo sprendimo 569 konstatuojamojoje dalyje išdėstytam požiūriui, pagal kurį *LuxOpCo* laikoma „valdymo funkcijas vykdančia“ bendrove, ginčijamo sprendimo 572 konstatuojamojoje dalyje pateikti vertinimai grindžiami idėja, kad *LuxOpCo* yra „mažmenininkė“. Tiksliau tariant, Komisija pasirinko remtis visomis išlaidomis dėl to, kad *LuxOpCo* yra mažmenininkė, o ne dėl to, kad ji yra „valdymo funkcijas vykdanti bendrovė“. Kalbant apie ginčijamo sprendimo 569 konstatuojamojoje dalyje nurodytą prielaidą, Komisija turėjo stengtis nustatyti valdymo bendrovės, o ne mažmeninės prekybos veiklą vykdančios įmonės pelno dydžio rodiklį.

554 Antra, kaip matyti iš šio sprendimo 551 punkto, remiantis 1995 m. redakcijos EBPO gairėmis, kalbant apie valdymo bendroves, paprastai nėra aišku, ar visos sąnaudos yra tinkamas pelno dydžio rodiklis.

555 Žinoma, negalima iš karto atmesti galimybės, kad, vertinant konkrečią valdymo bendrovę, dėl šiai bendrovei būdingų specifinių priežasčių tinkamas jos pelno dydžio rodiklis iš tikrųjų yra visos sąnaudos. Tačiau Komisija nepaaiškino priežasties, kuria būtų galima pateisinti visų sąnaudų laikymą tinkamu pelno dydžio rodikliu konkrečiu *LuxOpCo*, kaip valdymo bendrovės, atveju.

556 Trečia, jei visų sąnaudų pasirinkimą reikėtų pripažinti pelno dydžio rodikliu, geriausiai tinkančiu *LuxOpCo*, atsižvelgiant į jos, kaip mažmenininkės, statusą (žr. ginčijamo sprendimo 572 konstatuojamąją dalį), reikia konstatuoti, kad Komisija visiškai nenagrinėjo klausimo, susijusio su tinkamo *LuxOpCo*, kaip tretiesiems pardavėjams skirtos prekyvietės (angl. „marketplace“) organizatorės, pelno rodiklio pasirinkimu. Be to, kiek tai susiję su pačios

bendrovės vykdytais pardavimais, Komisija neišnagrinėjo, kiek visos sąnaudos galėjo būti laikomos pelno dydžio rodikliu, tinkamu taikyti bendrovės *LuxOpCo*, kaip mažmeninės prekybos internetu įmonės, veiklai.

557 Šiuo klausimu reikia priminti, kad atsakyme į Bendrojo Teismo raštu pateiktą klausimą Komisija nurodė, kad veiklos sąnaudų, o ne visų sąnaudų marža yra platinimo veiklos pelno dydžio rodiklis, taikytinas, kai vertinama šalis veikia kaip tarpininkė ir nerizikuoja nuosavomis lėšomis, be kita ko, dėl to, kad įsigyja perparduodamas prekes. Šioje srityje Komisija rėmėsi 2010 m. redakcijos EBPO gairių 2.101 ir 2.102 punktais, kurie nagrinėjamu atveju nėra svarbūs.

558 Net jeigu reikėtų pripažinti, kad tokia rekomendacija jau buvo numatyta 1995 m. redakcijos EBPO gairėse ir buvo reikšminga šioje byloje, reikia konstatuoti, kad trečiųjų pardavėjų požiūriu *LuxOpCo*, kaip prekyvietės organizatorė, buvo tik tarpininkė tarp trečiųjų pardavėjų ir vartotojų ir nerizikavo savo lėšomis, kiek tai susiję su trečiųjų pardavėjų vykdytais pardavimais.

559 Galiausiai, net jeigu reikėtų pripažinti, kad Komisija pagrįstai nusprendė, jog visos sąnaudos yra tinkamas rodiklis vertinti *LuxOpCo*, kaip mažmeninės prekybos internete veiklos vykdytoją, atsižvelgiant į tai, kad ši bendrovė naudojo mažmeninės prekybos veiklos technologiją, visų pirma automatiško kainų nustatymo technologiją, pasirinkus visų sąnaudų rodiklį kaip *LuxOpCo* pelno dydžio rodiklį, būtų reikėję sumažinti taikytiną normą, siekiant atsižvelgti į *LuxOpCo* sąnaudų struktūros ir tradicinių mažmenininkų sąnaudų struktūros esminius skirtumus.

560 Savo ruožtu Komisija nenumatė ir juo labiau neatliko tokių patikslinimų.

561 Antra, remiantis ginčijamo sprendimo 20 lentele, *LuxOpCo* atlygis, apskaičiuotas visoms *LuxOpCo* sąnaudoms taikant [*konfidencialu*] % maržą, siekė nuo dviejų iki trijų milijardų EUR.

562 Per posėdį „Amazon“ tvirtino, ir Komisija šiuo klausimu jai neprieštaravo, kad Komisijos apskaičiuotas *LuxOpCo* atlygis yra didesnis už Sąjungoje gautą „visą pelną“, kuris, jos nuomone, siekia nuo 1 mlrd. iki 1,5 mlrd. EUR. Atlygis, kurį apskaičiavo Komisija, pateikdama antrąją papildomą išvadą, du kartus viršija viso Europoje gauto „Amazon“ grupės pelno vertę, todėl nėra realistiškas. Vis dėlto reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš byloje T-318/18 pateikto C1 priedo, kuriuo „Amazon“ rėmėsi per posėdį, nuo 1 iki 1,5 mlrd. EUR siekiantis skaičius atitinka ne vien *LuxOpCo* apskaitinį pelną nagrinėjamu laikotarpiu, bet ir konsoliduotą *LuxSCS* ir *LuxOpCo* pelną, todėl yra atimtos bendrovės *LuxSCS* pagal SPS ir IN teisių perleidimo sutartį sumokėtos sumos.

563 Bet kuriuo atveju palyginus *LuxOpCo* atlygį, apskaičiuotą taikant [*konfidencialu*] % visų sąnaudų kiekvienais nagrinėjamo laikotarpio metais normą, nurodytą ginčijamo sprendimo 20 lentelės paskutinėje eilutėje, ir tų pačių metų *LuxOpCo* veiklos rezultatą (veiklos pelnas), kurį Komisija nurodė ginčijamo sprendimo 2 lentelės aštuntoje eilutėje, aiškėja, kad *LuxOpCo* atlygis, apskaičiuotas taikant antrąją papildomą išvadą dėl pranašumo, yra didesnis už jos veiklos pelną, gautą 2012 m. ir 2013 m. Toks rezultatas akivaizdžiai skiriasi nuo įprastų rinkos sąlygų rezultato.

564 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad [*konfidencialu*] % normą taikant visoms *LuxOpCo* sąnaudoms, kuo grindžiama antroji papildoma išvada, negaunami patikimi *LuxOpCo* atlygio apskaičiavimo rezultatai dėl viso nagrinėjamo laikotarpio. Taigi tai nėra rezultatas, atitinkantis atlygį įprastomis rinkos sąlygomis, todėl reikia daryti išvadą, kad šis apskaičiavimas, kurį Komisija atliko savo

antrojoje papildomoje išvadoje, neįrodo, jog *LuxOpCo* įgijo pranašumą dėl to, kad veiklos sąnaudos buvo pasirinktos kaip nagrinėjamu išankstiniu sprendimu dėl mokesčių patvirtintas pelno dydžio rodiklis.

565 Taigi reikia pritarti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ pateiktiems pagrindams ir argumentams, kuriais siekiama užginčyti antrosios papildomos išvados dėl pranašumo buvimo pagrįstumą.

d) Dėl trečiosios papildomos išvados dėl pranašumo

566 Pateikdamos pirmojo pagrindo antros dalies trečiąjį prieštaravimą byloje T-816/17 ir penktąjį pagrindą byloje T-318/18, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ ginčija trečiąją papildomą Komisijos išvadą dėl *LuxOpCo* mokesčių lengvatos buvimo (ginčijamo sprendimo 9.2.2.3 skirsnis).

567 Primintina, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 68 punkte, pateikdama trečiąją papildomą išvadą Komisija iš esmės nusprendė, kad viršutinės ribos, pagal kurią *LuxOpCo* atlygis negali viršyti 0,55 % jos metinių pardavimų, įtraukimas į sandorių kainodaros nustatymo metodą yra netinkamas ir suteikė *LuxOpCo* pranašumą, nes dėl to sumažėjo jos apmokestinamosios pajamos.

568 Kalbant konkrečiau, Komisija konstatavo, kad 2006, 2007, 2011, 2012 ir 2013 mokestiniais metais mokesčių administratorius priėmė mokesčių deklaracijas, kuriose *LuxOpCo* apmokestinamosios pajamos buvo nustatytos taikant 0,55 % metinių pardavimų viršutinę ribą (ginčijamo sprendimo 575 konstatuojamoji dalis).

569 Komisija nurodė, kad nei 2003 m. sandorių kainodaros ataskaita, nei *ex post* analizėmis, nei Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ per administracinę procedūrą pateiktais argumentais negalima pateisinti šios viršutinės ribos įtraukimo (ginčijamo sprendimo 576 ir 577 konstatuojamosios dalys). Ginčijamo sprendimo 577 konstatuojamojoje dalyje ji pridūrė, kad viršutinės ribos nustatymas nulėmė papildomą sumažinimą (šalia klaidingo maržos taikymo valdymo išlaidoms), todėl negali patekti į įprastų rinkos sąlygų intervalą.

570 Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ teigimu, Komisija klaidingai nusprendė, kad, nustačius viršutinę ribą, bendrovė *LuxOpCo* įgijo pranašumą.

571 Pirma, jos tvirtina, kad nustatant viršutinę ribą buvo siekiama priversti *LuxOpCo* veiksmingai vykdyti veiklą ir sumažinti savo sąnaudas. Antra, jos pabrėžia, kad bet kuriuo atveju taikant viršutinę ribą *LuxOpCo* atlygis niekada neperžengė įprastų rinkos sąlygų intervalo ribų, ir tai matyti iš 2017 m. sandorių kainodaros ataskaitos.

572 Komisija ginčija šiuos argumentus.

573 Šiuo klausimu ji tvirtina, kad žemiausios ir aukščiausios ribų mechanizmas nėra numatytas EBPO gairėse ir niekaip nepateisinamas sandorių kainodaros požiūriu. Be to, ji priduria, kad, priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“, tokio mechanizmo taikymo negalima pateisinti tikslu užtikrinti bendrovei *LuxOpCo* nedidelį nuolatinį atlygį, nes taikant SGMM siekiama būtent užtikrinti šaliai, kuriai jis taikomas, tokį atlygį.

574 Visų pirma reikia konstatuoti, kad, kaip, beje, patvirtino Komisija savo atsakymuose į rašytinius Bendrojo Teismo klausimus, trečioji papildoma išvada yra savarankiška ir nepriklauso nuo antrosios papildomos išvados. Iš tikrųjų, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 575 konstatuojamosios dalies paskutinio sakinio, pateikdama šią trečiąją išvadą Komisija remiasi prielaida, jog veiklos sąnaudos galėjo būti naudojamos kaip pelno dydžio rodiklis.

575 Kaip Komisija teisingai pažymėjo ginčijamame sprendime ir procesiniuose dokumentuose, žemiausios ir aukščiausios ribų mechanizmas visiškai nepateisinamas ir nepagrįstas ekonominiu požiūriu. Sunku įsivaizduoti, kad rinkos sąlygomis įmonė sutiktų, kad jos atlygio dydis neviršytų tam tikros metinių pardavimų procentinės dalies. Be to, taikant SGMM, galima užtikrinti nedidelį, bet nuolatinį, atlygį, nesant būtinybės taikyti minimalios ir maksimalios ribos mechanizmo. Toks mechanizmas taip pat nenumatytas 1995 m. redakcijos EBPO gairėse. Iš tiesų pagal SGMM reikia tiktai nustatyti pelno rodiklį ir maržos normą.

576 Taigi Komisija teisingai nusprendė, kad tokios ribos įtraukimas yra metodinė klaida.

577 Vis dėlto vien šios išvados nepakanka, kad būtų įrodytas pranašumo buvimas.

578 Iš tikrųjų reikia konstatuoti, kad net pritaikius aukščiausios ribos mechanizmą kiekvienais nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių taikymo metais *LuxOpCo* atlygis liko įprastų rinkos sąlygų intervale, apskaičiuojamame remiantis 2003 m. sandorių kainodaros ataskaita, t. y. nuo [*konfidencialu*] iki [*konfidencialu*] % veiklos sąnaudų. Beje, Komisija šio teiginio neginčija.

579 Be to, kaip per posėdį paaiškino pati Komisija, kadangi atlygis patenka į kvartilinį intervalą, jis iš esmės turi būti laikomas nustatytu įprastomis rinkos sąlygomis.

580 Tiesa, Komisija pažymėjo, kad tokia išvada negali būti padaryta, jeigu panašios įmonės, kurių pagrindu buvo apskaičiuotas šis intervalas, buvo netinkamai atrinktos.

581 Vis dėlto pateikdama trečiąją papildomą išvadą Komisija neginčijo nei įprastų rinkos sąlygų intervalo, nei panašių įmonių pasirinkimo, kuriuo remiantis šis intervalas buvo apskaičiuotas.

582 Iš tikrųjų ginčijamo sprendimo 575 konstatuojamojoje dalyje Komisija apkaltino Liuksemburgo valdžios institucijas tuo, kad jos sutiko, jog *LuxOpCo* apmokestinamąsias pajamas lemia viršutinės ribos taikymas, „užuot nustačius, kad jos sudaro [*konfidencialu*] % jos veiklos išlaidų“. Taigi reikia konstatuoti, kad pateikdama trečią papildomą išvadą Komisija ginčija ne grąžos normą, kuria remiantis ji taikoma, o tik pačią maksimalią ribą.

583 Be to, pirma, iš ginčijamo sprendimo 575–578 konstatuojamųjų dalių nematyti, kad Komisija ginčijo 2003 m. sandorių kainodaros ataskaitoje apskaičiuotą įprastų rinkos sąlygų intervalą, kuris apima nuo [*konfidencialu*] iki [*konfidencialu*] % veiklos sąnaudų. Iš tikrųjų, nors ginčijamo sprendimo 577 konstatuojamojoje dalyje Komisija pažymėjo, kad Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ir „Amazon“ per administracinę procedūrą tvirtino, jog *LuxOpCo* apmokestinamosios pajamos niekada neperžengė įprastų rinkos sąlygų intervalo ribų, ji neginčijo paties intervalo, o tik tvirtino, kad viršutinės ribos taikymas buvo papildomas sumažinimas kartu su antrojoje papildomoje išvadoje nustatytu sumažinimu. Kaip konstatuota šio sprendimo 574 punkte, antroji ir trečioji papildomos išvados yra savarankiškos ir nepriklausomos.

584 Antra, ginčijamo sprendimo 575–578 konstatuojamosiose dalyse Komisija taip pat neginčijo panašių įmonių, į kurias atsižvelgiama apskaičiuojant įprastų rinkos sąlygų intervalą, pasirinkimo. Ginčijamo sprendimo 571 konstatuojamoji dalis, kurioje Komisija nurodė klaidą pasirenkant panašias įmones, yra susijusi su antrąja papildoma išvada. Kaip nurodyta šio sprendimo 574 punkte, trečioji papildoma išvada buvo savarankiška ir nepriklausoma nuo kitų išvadų.

585 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia pripažinti, kad ir koks netinkamas būtų viršutinės ribos mechanizmas ir nors jis nenumatytas 1995 m. redakcijos EBPO gairėse, Komisija neįrodė, kad šis mechanizmas turėjo įtakos tam, kad bendrovės *LuxOpCo* bendrovei *LuxSCS* mokėtas licencijos mokestis atitiko įprastas rinkos sąlygas.

586 Taigi vien išvados, kad 2006, 2007, 2011, 2012 ir 2013 metais buvo taikyta viršutinė riba, nepakanka siekiant įrodyti, kad už šiuos metus gautas *LuxOpCo* atlygis neatitiko įprastomis rinkos sąlygomis apskaičiuoto apytikslio rezultato.

587 Iš tikrųjų Komisija nurodė nebent metodinę klaidą apskaičiuojant *LuxOpCo* atlygį, tačiau neįrodė, kad dėl šios klaidos *LuxOpCo* atlygis buvo dirbtinai sumažintas tiek, kad rinkos sąlygomis nebūtų buvę galima nustatyti tokio atlygio lygio.

588 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad pateikdama trečiąją papildomą išvadą Komisija neįrodė, jog *LuxOpCo* buvo suteiktas pranašumas.

589 Vadinasi, reikia pritarti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ pateiktiems pagrindams ir argumentams, kuriais siekiama užginčyti trečiąją papildomą išvadą, kuria konstatuotas pranašumas.

590 Taigi iš visko, kas išdėstyta, matyti, kad nė vienoje iš ginčijamame sprendime pateiktų išvadų Komisija pakankamai teisiškai neįrodė pranašumo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, egzistavimo. Todėl reikia panaikinti visą ginčijamą sprendimą ir nereikia nagrinėti kitų Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ pateiktų pagrindų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

591 Pagal Procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija pralaimėjo bylą, ji padengia savo bylinėjimosi išlaidas ir iš jos priteisiamos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ bylinėjimosi išlaidos pagal jų pateiktus reikalavimus.

592 Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį Airija padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (septintoji išplėstinė kolegija)

nusprendžia:

1. **Sujungti bylas T-816/17 ir T-318/18, kad būtų priimtas šis sprendimas.**

2. **Panaikinti 2017 m. spalio 4 d. Komisijos sprendimą (ES) 2018/859 dėl valstybės pagalbos SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), kurią Liuksemburgo Didžioji Hercogystė suteikė bendrovei „Amazon“.**

3. **Europos Komisija padengia savo, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, „Amazon.com, Inc.“ ir „Amazon ES Sàrl“ bylinėjimosi išlaidas.**

4. **Airija padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Paskelbta 2021 m. gegužės 12 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.

Turinys

I. Ginčo aplinkybės . . . 2

A. Dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių . . . 3

B. Dėl administracinės procedūros Komisijoje . . . 4

C. Dėl ginčijamo sprendimo . . . 5

1. Dėl faktinių ir teisinių aplinkybių apibūdinimo . . . 5

a) Dėl „Amazon“ grupės pristatymo . . . 5

b) Dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių apibūdinimo . . . 6

c) Dėl taikytinų nacionalinės teisės aktų apibūdinimo . . . 8

d) Dėl EBPO sandorių kainodaros sistemos apibūdinimo . . . 8

2. Dėl nagrinėjamo išankstinio sprendimo dėl mokesčių vertinimo . . . 8

a) Dėl pranašumo buvimo analizės . . . 9

1) Dėl pagrindinės išvados, kuria nustatytas pranašumas . . . 10

2) Dėl papildomų išvadų, kuriomis konstatuojamas pranašumas . . . 12

b) Dėl priemonės atrankumo . . . 12

c) Dėl pagalbos gavėjo nustatymo . . . 13

II. Procesas ir šalių reikalavimai . . . 13

A. Dėl proceso byloje T-816/17 . . . 13

1. Dėl bylą nagrinėjančio teismo sudėties ir bylos nagrinėjimo pirmenybės tvarka . . . 13

2. Dėl įstojimo į bylą . . . 13

3. Dėl prašymų užtikrinti konfidencialumą . . . 14

4. Dėl šalių reikalavimų . . . 14

B. Dėl proceso byloje T-318/18 . . . 14

1. Dėl teismo sudėties ir bylos nagrinėjimo pirmenybės tvarka . . . 14

2. Dėl prašymų užtikrinti konfidencialumą . . . 15

3. Dėl šalių reikalavimų . . . 15

C. Dėl bylų sujungimo ir žodinės proceso dalies . . . 15

III. Dėl teisės . . . 16

A. Dėl bylų T-816/17 ir T-318/18 sujungimo siekiant priimti sprendimą, kuriuo užbaigiamas procesas . . . 16

B. Dėl ieškinio pagrindų ir argumentų, kuriais remiamasi . . . 16

1. Preliminariosios pastabos . . . 17

a) Dėl SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygų nustatymo atsižvelgiant į nacionalines mokestines priemones . . . 18

b) Dėl įrodinėjimo pareigos . . . 20

c) Dėl Bendrojo Teismo vykdytinos kontrolės lygio . . . 20

2. Dėl ieškinio pagrindų ir argumentų, kuriais ginčijamas pagrindinis pranašumo konstatavimas . . . 21

a) Dėl tam tikrų Airijos argumentų, susijusių su pranašumo buvimu, priimtinumo . . . 21

b) Dėl Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir „Amazon“ pagrindų ir argumentų dėl pagrindinės išvados, kuria nustatytas pranašumas, pagrįstumo . . . 22

1) Dėl tam tikrų EBPO gairių, kurias naudojo Komisija, taikydama SGMM, reikšmingumo laiko atžvilgiu . . . 23

2) Dėl Komisijos tariamai padarytų klaidų taikant SGMM ginčijamame sprendime 25

i) Dėl „LuxSCS“, kaip vertinamos šalies, funkcinės analizės ir Komisijos pasirinkimo . . . 26

– Dėl bendrovės „LuxSCS“ funkcijų ir turto . . . 28

– Dėl bendrovės „LuxSCS“ prisiimtos rizikos . . . 36

– Išvada dėl „LuxSCS“ funkcinės analizės ir šios išvados įtakos šios bendrovės kaip vertinamos šalies pasirinkimui . . . 37

ii) Dėl „LuxSCS“ atlygio, Komisijos apskaičiuoto remiantis prielaida, kad ji buvo vertinama šalis . . . 39

– Dėl pirmosios bendrovei „LuxSCS“ mokėtino licencijos mokesčio dalies (IN teisių perleidimo sąnaudos ir SPS sąnaudos) . . . 39

– Dėl antrosios „LuxSCS“ atlyginimo dalies (išlaikymo sąnaudos) . . . 43

3) Išvada dėl pagrindinės išvados . . . 45

3. Dėl ieškinio pagrindų ir argumentų, kuriais ginčijami papildomi motyvai dėl pranašumo . . . 45

a) Pirminės pastabos dėl visų trijų papildomų išvadų 46

b) Dėl pirmosios papildomos išvados, susijusios su pranašumu 47

1) Dėl „LuxOpCo“ vadinamųjų „unikalių ir vertingų“ funkcijų vykdymo 49

i) Dėl bendrovės „LuxOpCo“ funkcijų, susijusių su nematerialiuoju turtu (ginčijamo sprendimo 9.2.1.2.1 skirsnis ir 449–472 konstatuojamosios dalys) 51

– Dėl bendrovei „LuxOpCo“ suteiktos licencijos pobūdžio (ginčijamo sprendimo 450 konstatuojamoji dalis) 52

– Dėl „ES IP Steering Committee“ (ginčijamo sprendimo 452 –455 konstatuojamosios dalys) 53

– Dėl „LuxOpCo“ funkcijų, susijusių su technologijos vystymu 55

– Dėl klientų duomenų (ginčijamo sprendimo 466–468 konstatuojamosios dalys) 60

– Dėl prekės ženklo „Amazon“ (ginčijamo sprendimo 469–472 konstatuojamosios dalys) 61

ii) Dėl „LuxOpCo“ atliekamų funkcijų mažmeninės prekybos srityje ir „Amazon“ grupės paslaugų Europoje (ginčijamo sprendimo 9.2.1.2.2 skirsnis ir 473-499 konstatuojamosios dalys) 63

– Dėl asortimento (ginčijamo sprendimo 479–489 konstatuojamosios dalys) 64

– Dėl kainų (ginčijamo sprendimo 490–493 konstatuojamosios dalys) . . . 65

– Dėl „patogumo“ (ginčijamo sprendimo 494–499 konstatuojamosios dalys) 66

iii) Dėl „LuxOpCo“ naudojamo turto (ginčijamo sprendimo 500–505 konstatuojamosios dalys) 67

iv) Dėl „LuxOpCo“ prisiimtos rizikos (ginčijamo sprendimo 506–517 konstatuojamosios dalys) 67

v) Išvados dėl „LuxOpCo“ funkcinės analizės 69

2) Dėl pasirinkto metodo 70

3) Dėl įrodymo, kad, jei būtų naudojamas pelno padalijimo metodas (su indėlio analize), „LuxOpCo“ atlygis turėtų būti didesnis 71

c) Dėl antrosios papildomos išvados, susijusios su pranašumu 76

d) Dėl trečiosios papildomos išvados dėl pranašumo 80

Dėl bylinėjimosi išlaidų 82