Judikatūras krājums

VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

2021. gada 12. maijā*

Valsts atbalsts – Atbalsts, ko Luksemburga īstenojusi attiecībā uz *Amazon* – Lēmums, ar kuru atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un par prettiesīgu un noteikts pienākums to atgūt – Iepriekšējs nodokļu nolēmums (*tax ruling*) – Transfertcena – Selektīva nodokļu priekšrocība – Transfertcenu noteikšanas metode – Funkcionālā analīze

Lietās T-816/17 un T-318/18

Luksemburgas Lielhercogiste, ko pārstāv *T. Uri*, pārstāvis, kuram palīdz *D. Waelbroeck*, *A. Steichen* un *J. Bracker*, *avocats*,

prasītāja lietā T-816/17,

ko atbalsta

Īrija, ko pārstāv *J. Quaney* un *A. Joyce*, pārstāvji, kuriem palīdz *P. Gallagher*, *SC*, *B. Doherty*, *barrister*, un *S. Kingston, SC*,

persona, kas iestājusies lietā T-816/17,

Amazon EU Sàrl, Luksemburga (Luksemburga),

Amazon.com, Inc., Sietla, Vašingtona (Amerikas Savienotās Valstis),

ko pārstāv *D. Paemen*, *M. Petite* un *A. Tombiński*, *avocats*,

prasītājas lietā T-318/18,

pret

Eiropas Komisiju, ko lietā T-816/17 pārstāv *P. Stancanelli*, *P.-J. Loewenthal* un *F. Tomat*, pārstāvji, kuriem palīdz *M. Chammas*, advokāte, un lietā T-318/18 – *P.-J. Loewenthal* un *F. Tomat*,

atbildētāja,

par prasībām, kuras ir pamatotas ar LESD 263. pantu un ar kurām tiek lūgts atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2018/859 (2017. gada 4. oktobris) par valsts atbalstu SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ko Luksemburga īstenojusi attiecībā uz *Amazon* (OV 2018, L 153, 1. lpp.),

* Tiesvedības valoda – angļu un franču.

VISPĀRĒJĀ TIESA (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs M. van der Vaude [*M. van der Woude*], tiesneši V. Tomljenoviča [*V. Tomljenović*] (referente) un A. Markulli [*A. Marcoulli*],

sekretāre: S. Spiropula [*S. Spyropoulos*], administratore,

ņemot vērā tiesvedības rakstveida daļu un 2020. gada 5. un 6. marta tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

I. Tiesvedības priekšvēsture

1 *Amazon.com, Inc.*, kuras juridiskā adrese ir Amerikas Savienotajās Valstīs, un tās kontrolētie uzņēmumi (turpmāk tekstā kopā – "*Amazon* grupa") īsteno darbības tiešsaistē un, konkrēti, mazumtirdzniecības darījumus tiešsaistē un dažādu pakalpojumu sniegšanu tiešsaistē. Šajā nolūkā *Amazon* grupa pārvalda vairākas tīmekļvietnes dažādās Eiropas Savienības valodās, tostarp *amazon.de*, *amazon.fr*, *amazon.it* un *amazon.es*.

2 Līdz 2006. gada maijam *Amazon* grupas darbības Eiropā tika pārvaldītas no Amerikas Savienotajām Valstīm. It īpaši ar mazumtirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu Eiropas tīmekļvietnēs nodarbojās divas Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētas sabiedrības, proti, *Amazon.com International Sales, Inc.* (turpmāk tekstā – "*AIS*") un *Amazon International Marketplace* (turpmāk tekstā – "*AIM*"), kā arī citas sabiedrības, kas reģistrētas Francijā, Vācijā un Apvienotajā Karalistē.

3 2003. gadā tika plānota *Amazon* grupas darbības pārstrukturēšana Eiropā. Šī pārstrukturēšana, kas faktiski tika īstenota 2006. gadā (turpmāk tekstā – "2006. gada pārstrukturēšana"), notika, izveidojot divas Luksemburgā (Luksemburga) dibinātas sabiedrības. Precīzāk, tika izveidota, pirmkārt, *Amazon Europe Holding Technologies SCS* (turpmāk tekstā – "*LuxSCS*"), Luksemburgas komandītsabiedrība, kuras dalībnieki bija amerikāņu uzņēmumi, un, otrkārt, *Amazon EU Sàrl* (turpmāk tekstā – "*LuxOpCo*"), kuras juridiskā adrese, tāpat kā *LuxSCS* juridiskā adrese, bija Luksemburgā.

4 *LuxSCS*, pirmkārt, noslēdza vairākus nolīgumus ar dažām *Amazon* grupas struktūrām, kas reģistrētas Amerikas Savienotajās Valstīs, proti:

– licences un nodošanas līgumus par iepriekš pastāvošu intelektuālo īpašumu (*License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property*; turpmāk tekstā kopā – "iepirkšanas līgums") ar *Amazon Technologies, Inc.* (turpmāk tekstā – "*ATI*"), kas ir Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrēta *Amazon* grupas struktūra;

– izmaksu sadales nolīgumu [*cost sharing agreement*] (turpmāk tekstā – "*CSA*"), kas 2005. gadā noslēgts ar *ATI* un *A 9.com, Inc.* (turpmāk tekstā – "*A 9*"), kas ir Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrēta *Amazon* grupas struktūra. Saskaņā ar iepirkšanas līgumu un *CSA* *LuxSCS* ieguva tiesības izmantot atsevišķas intelektuālā īpašuma tiesības un no tām "atvasinātus darbus", kas piederēja *A 9* un *ATI* un ko tās bija izstrādājušas. Nemateriālie aktīvi, uz kuriem attiecas *CSA*,

galvenokārt ietvēra trīs intelektuālā īpašuma kategorijas, proti, tehnoloģijas, klientu datus un preču zīmes. Saskaņā ar *CSA* un iepirkšanas līgumu *LuxSCS* varēja arī izsniegt nemateriālo aktīvu apakšlicences, it īpaši, lai izmantotu Eiropas tīmekļvietnes. Kā atlīdzību par šīm tiesībām *LuxSCS* bija jāveic iepirkšanas maksājumi un jāsedz sava gada daļa no izmaksām, kuras saistītas ar *CSA* izstrādes programmu.

5 Otrkārt, *LuxSCS* noslēdza ar *LuxOpCo* licences līgumu, kas stājās spēkā 2006. gada 30. aprīlī un attiecās uz iepriekš minētajiem nemateriālajiem aktīviem (turpmāk tekstā – "licences līgums"). Saskaņā ar šo līgumu *LuxOpCo* ieguva tiesības izmantot nemateriālos aktīvus apmaiņā pret honorāra samaksu *LuxSCS* (turpmāk tekstā – "honorārs").

6 Visbeidzot, *LuxSCS* ar *Amazon.co.uk Ltd*, *Amazon.fr SARL* un *Amazon.de GmbH* noslēdza intelektuālā īpašuma nodošanas un licences līgumu, saskaņā ar kuru *LuxSCS* saņēma atsevišķas preču zīmes un intelektuālā īpašuma tiesības Eiropas tīmekļvietnēs.

7 2014. gadā *Amazon* grupa tika pārstrukturēta vēlreiz un līgumiskā vienošanās, kas pastāvēja starp *LuxSCS* un *LuxOpCo*, vairs netika piemērota.

A. Par attiecīgo iepriekšējo nodokļu nolēmumu (INN)

8 Gatavojoties 2006. gada pārstrukturēšanai, *Amazon.com* un nodokļu konsultants ar 2003. gada 23. un 31. oktobra vēstulēm lūdza Luksemburgas nodokļu iestādi pieņemt iepriekšēju nodokļu nolēmumu, kas apstiprinātu *LuxOpCo* un *LuxSCS* piemērojamo režīmu Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa vajadzībām.

9 Ar 2003. gada 23. oktobra vēstuli *Amazon.com* lūdza apstiprināt honorāra, kas *LuxOpCo* bija jāmaksā *LuxSCS*, sākot no 2006. gada 30. aprīļa, likmes aprēķinu. Šis *Amazon.com* lūgums bija balstīts uz tās nodokļu konsultantu sagatavoto ziņojumu par transfertcenām (turpmāk tekstā – "2003. gada ziņojums par transfertcenām"). Šī ziņojuma autori būtībā piedāvāja transfertcenu noteikšanas metodi, kas, viņuprāt, ļāva noteikt uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas *LuxOpCo* bija jāmaksā Luksemburgā, parādu. Konkrētāk, ar 2003. gada 23. oktobra vēstuli *Amazon.com* lūdza apstiprināt, ka transfertcenu noteikšanas metode, lai noteiktu ikgadējā honorāra likmi, kas *LuxOpCo* ir jāmaksā *LuxSCS* saskaņā ar licences līgumu, kā šī metode izriet no 2003. gada ziņojuma par transfertcenām, nodrošina *LuxOpCo* "atbilstīgu un pieņemamu peļņu", ņemot vērā transfertcenu politiku un *loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu* [1967. gada 4. decembra Likuma par ienākuma nodokli] ar grozījumiem (turpmāk tekstā – "*LIR*") 56. pantu un 164. panta 3. punktu. 2003. gada 23. oktobra vēstulē honorāra, kas *LuxOpCo* jāmaksā *LuxSCS*, izmantotā aprēķina metode bija aprakstīta šādi:

"1. Aprēķina un piešķir *LuxOpCo* "*LuxOpCo* ienesīgumu", kas atbilst mazākajam no turpmāk nosauktajiem: a) [*omissis*: konfidenciāli][1] % no *LuxOpCo* gada kopējiem ES pamatdarbības izdevumiem vai [un] b) kopējai ES pamatdarbības peļņai, kas attiecināma uz Eiropas tīmekļa vietnēm šajā gadā.

2. Licences maksa ir vienāda ar ES pamatdarbības peļņu, no kuras atņem *LuxOpCo* ienesīgumu, ar nosacījumu, ka licences maksa nedrīkst būt mazāka par nulli.

[1] Aizsegti konfidenciāli dati.

3. Gada honorāra likme ir vienāda ar licences maksu, kas dalīta ar gada kopējiem ES ieņēmumiem [kopējo Eiropas Savienībā īstenoto gada apgrozījumu].

4. Neraugoties uz iepriekš minēto, *LuxOpCo* ienesīgums nevienā gadā nedrīkst būt mazāks par 0,45 % un nedrīkst pārsniegt 0,55 % no ES ieņēmumiem [no Eiropas Savienībā īstenotā apgrozījuma].

5. a) Ja *LuxOpCo* ienesīgums, kas noteikts saskaņā ar 1. apakšpunktu, būtu [ir] mazāks par 0,45 % no ES ieņēmumiem [no Eiropas Savienībā īstenotā apgrozījuma], *LuxOpCo* ienesīgums tiktu [tiek] koriģēts, lai tas būtu vienāds ar mazāko no turpmāk nosauktajiem: i) 0,45 % no ieņēmumiem [no apgrozījuma] vai [no] ES [no Eiropas Savienībā gūtās] pamatdarbības peļņas un ii) ES [Eiropas Savienībā gūto] pamatdarbības peļņu;
   b) ja *LuxOpCo* ienesīgums, kas noteikts saskaņā ar 1. apakšpunktu, ir lielāks par 0,55 % no ES ieņēmumiem [no Eiropas Savienībā īstenotā apgrozījuma], *LuxOpCo* ienesīgums tiktu [tiek] koriģēts, lai tas būtu vienāds ar mazāko no turpmāk nosauktajiem: i) 0,55 % no ES ieņēmumiem [no Eiropas Savienībā īstenotā apgrozījuma]; vai [un] ii) ES [Eiropas Savienībā gūto] pamatdarbības peļņu."

10 Ar 2003. gada 31. oktobra vēstuli, ko sagatavojis cits nodokļu konsultants, *Amazon.com* lūdza saņemt apstiprinājumu par nodokļu režīmu, ko paredzēts piemērot *LuxSCS*, tās partneriem, kas reģistrēti Amerikas Savienotajās Valstīs, un *LuxOpCo* saņemtajām dividendēm šīs struktūras ietvaros. Šajā vēstulē tika skaidrots, ka *LuxSCS* kā komandītsabiedrība netiek uzskatīta par nodokļu subjektu, kas būtu nošķirams no tā dalībniekiem, tādēļ tai Luksemburgā nav piemērojams uzņēmumu ienākuma nodoklis vai īpašuma nodoklis.

11 2003. gada 6. novembrī *Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg* [Luksemburgas Lielhercogistes Tiešo nodokļu administrācija] (turpmāk tekstā – "Luksemburgas nodokļu administrācija" vai "Luksemburgas nodokļu iestādes") nosūtīja *Amazon.com* vēstuli (turpmāk tekstā – "attiecīgais INN"), kura daļēji bija formulēta šādi:

"Godātais [..] kungs!

Pēc iepazīšanās ar 2003. gada 31. oktobra vēstuli, kuru man pārsūtīja [Jūsu nodokļu konsultants] – tāpat kā jūsu 2003. gada 23. oktobra vēstules gadījumā, kurā ir runa par Jūsu nostāju attiecībā uz Luksemburgas nodokļu režīmu saistībā ar Jūsu turpmākajām darbībām, es ar prieku Jūs informēju, ka varu apstiprināt abu vēstuļu saturu. [..]"

12 Pēc *Amazon.com* lūguma Luksemburgas nodokļu administrācija 2010. gadā pagarināja attiecīgā INN spēkā esamību un to faktiski piemēroja līdz 2014. gada jūnijam, kad tika mainīta *Amazon* grupas Eiropas struktūra. Tādējādi attiecīgais INN tika piemērots no 2006. līdz 2014. gadam (turpmāk tekstā – "aplūkotais laikposms").

B. Par administratīvo procedūru Komisijā

13 2014. gada 24. jūnijā Eiropas Komisija lūdza Luksemburgas Lielhercogisti sniegt tai informāciju par *Amazon* grupai piešķirtajiem iepriekšējiem nodokļu nolēmumiem. 2014. gada 7. oktobrī tā publicēja lēmumu sākt formālu izmeklēšanas procedūru LESD 108. panta 2. punkta izpratnē.

14 Šādi sāktajā izmeklēšanā Komisija lūdza Luksemburgas Lielhercogisti un *Amazon.com* sniegt dažādu informāciju. Iesniedzot atbildes uz informācijas pieprasījumiem, *Amazon.com* iesniedza *United States Tax Court* (ASV nodokļu tiesa) 2017. gada 23. marta atzinuma (turpmāk tekstā – "ASV nodokļu tiesas atzinums"), kas bija sniegts saistībā ar *Internal Revenue Service* (Federālās valdības ieņēmumu dienests, ASV, *IRS*) celto prasību par to maksājumu summu, kuri saistīti ar šī sprieduma 4. punktā minētajiem nolīgumiem, kopiju.

15 Turklāt *Amazon.com* iesniedza Komisijai jaunu nodokļu konsultanta sagatavotu ziņojumu par transfertcenām, kura mērķis bija pārbaudīt *a posteriori*, vai honorārs, ko *LuxOpCo* samaksājusi *LuxSCS* saskaņā ar attiecīgo INN, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam (turpmāk tekstā – "2017. gada ziņojums par transfertcenām").

C. Par apstrīdēto lēmumu

16 2017. gada 4. oktobrī Komisija pieņēma Lēmumu (ES) 2018/859 par valsts atbalstu SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ko Luksemburga īstenojusi attiecībā uz *Amazon* (OV 2018, L 153, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "apstrīdētais lēmums").

17 Šī lēmuma 1. pantā tostarp ir noteikts:

18 "[Attiecīgais INN], ar ko Luksemburga apstiprināja [..] transfertcenu noteikšanas nosacījumus [metodi], kuri [kura] ļāva [*LuxOpCo*] novērtēt savas uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības [savu uzņēmuma ienākuma nodokļa parādu] Luksemburgā no 2006. līdz 2014. gadam, un uz šo nodokļu nolēmumu balstīto gada uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju turpmākā pieņemšana ir [valsts] atbalsts [..]."

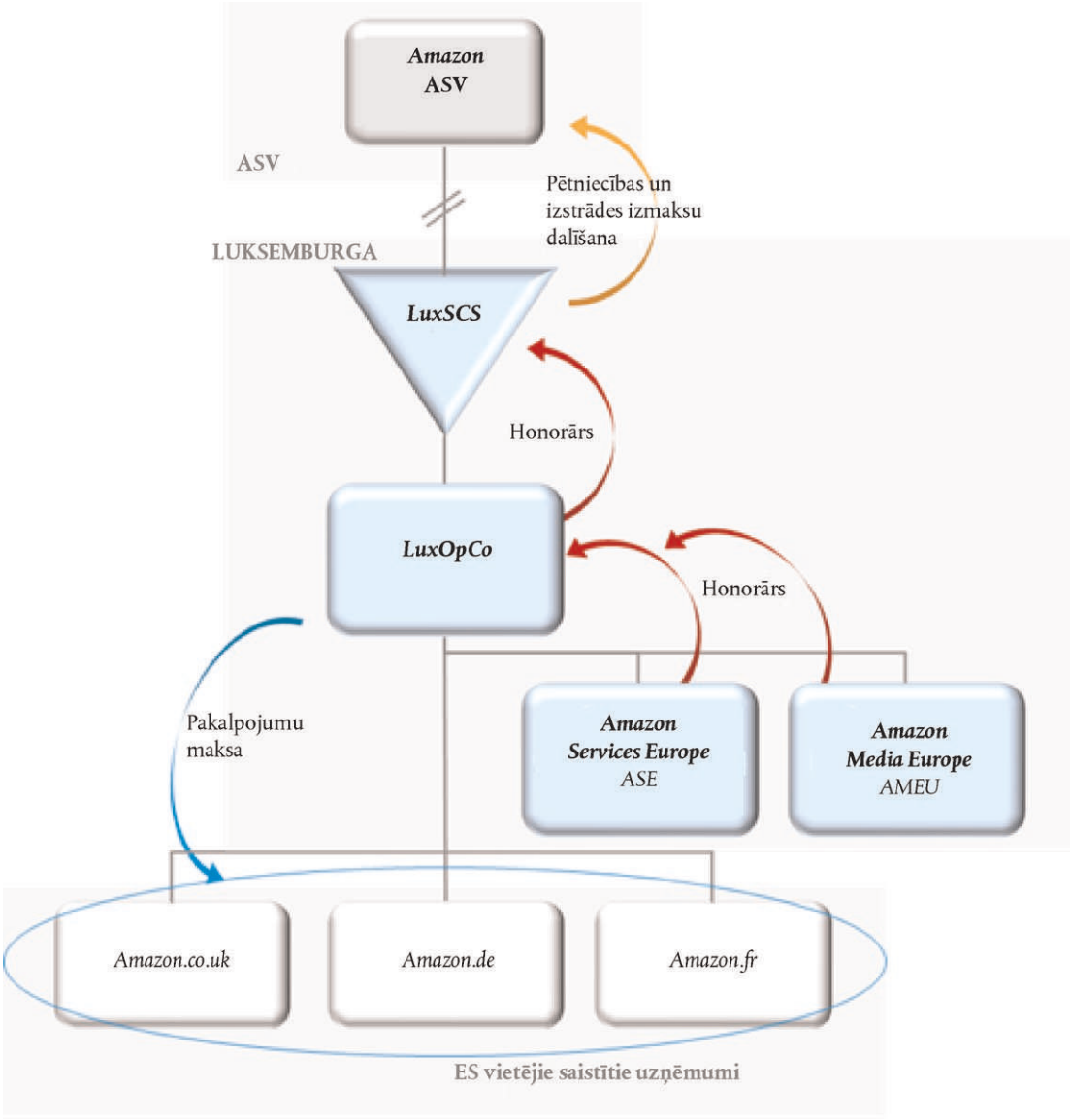
1. Par faktiskā un juridiskā konteksta aprakstu

19 Apstrīdētā lēmuma 2. iedaļā "Faktiskā un juridiskā pamatinformācija" Komisija tostarp ir sniegusi *Amazon* grupas, attiecīgā INN, kā arī piemērojamā valsts tiesiskā regulējuma un norādījumu par transfertcenu noteikšanu aprakstu.

a) Par "Amazon" grupas aprakstu

20 Attiecībā uz *Amazon* grupu Komisija aprakstīja *Amazon* grupas mazumtirdzniecības un pakalpojumu [sniegšanas] darbības, kā arī minētās grupas sastāvu, ciktāl tam ir nozīme saistībā ar apstrīdēto lēmumu.

21 *Amazon* grupas Eiropas struktūru aplūkotajā laikposmā Komisija ir shematizējusi šādi:



22 Pirmkārt, attiecībā uz *LuxSCS* Komisija norādīja, ka šai sabiedrībai Luksemburgā nav fiziskas klātbūtnes vai darbinieku. Komisija uzskata, ka aplūkotajā laikposmā *LuxSCS* rīkojusies tikai kā sabiedrība, kas tur nemateriālos aktīvus *Amazon* grupas darbībām Eiropā, par kurām atbildīga kā galvenais operators bija *LuxOpCo*. Tomēr tā norādīja, ka *LuxSCS* bija piešķīrusi arī aizdevumus grupas iekšienē vairākām *Amazon* grupas struktūrām. Komisija turklāt precizēja, ka *LuxSCS* ir vairāku ar *ATI*, *A 9* un *LuxOpCo* noslēgtu grupas iekšējo nolīgumu dalībniece (skat. šī sprieduma 3. un 5. punktu).

23 Otrkārt, attiecībā uz *LuxOpCo* Komisija īpaši uzsvēra faktu, ka aplūkotajā laikposmā *LuxOpCo* bija *LuxSCS* pilnībā piederošs meitasuzņēmums.

24 Komisija uzskatīja, ka, sākot ar *Amazon* grupas darbību Eiropā pārstrukturēšanu 2006. gadā, *LuxOpCo* darbojās kā *Amazon* grupas Eiropā galvenais birojs un Eiropas tīmekļvietnēs īstenoto *Amazon* Eiropas tiešsaistes mazumtirdzniecības un pakalpojumu darbību galvenais operators. Komisija norādīja, ka šajā statusā *LuxOpCo* bija jāvada lēmumu pieņemšana saistībā ar Eiropas tīmekļvietnēs īstenotajām mazumtirdzniecības un pakalpojumu darbībām, kā arī jāpārvalda mazumtirdzniecības darbību galvenās fiziskās komponentes. Turklāt *LuxOpCo* kā *Amazon*

grupas preču krājumu oficiālā pārdevēja Eiropā esot bijusi atbildīga arī par preču krājumu pārvaldību Eiropas tīmekļvietnēs. Tā esot bijusi minēto preču krājumu īpašniece un esot uzņēmusies riskus un zaudējumus. Komisija turklāt precizēja, ka *LuxOpCo* savos pārskatos iegrāmatojusi apgrozījumu, kas radies gan no preču pārdošanas, gan pasūtījumu apstrādes. Visbeidzot, *LuxOpCo* esot arī veikusi *Amazon* grupas darbību Eiropā finanšu līdzekļu pārvaldību.

25 Turpinājumā Komisija norādīja, ka *LuxOpCo* turējumā bija kapitāldaļas sabiedrībās *Amazon Services Europe* (turpmāk tekstā – "*ASE*") un *Amazon Media Europe* (turpmāk tekstā – "*AMEU*"), kas ir divas *Amazon* grupas struktūras – Luksemburgas rezidentes, kā arī *Amazon.com* meitasuzņēmumos, kas dibināti Apvienotajā Karalistē, Francijā un Vācijā (turpmāk tekstā – "ES vietējie saistītie uzņēmumi"), kuri esot snieguši dažādus grupas iekšējos pakalpojumus, lai atbalstītu *LuxOpCo* darbības. Aplūkotajā laikposmā *ASE* esot pārvaldījusi *Amazon* grupas pakalpojumu trešiem pārdevējiem Savienībā, ko sauc *MarketPlace*. *AMEU* savukārt esot pārvaldījusi *Amazon* grupas "digitālās darbības", piemēram, *MP3* un e-grāmatu tirdzniecību. ES vietējie saistītie uzņēmumi savukārt esot snieguši pakalpojumus Eiropas tīmekļvietņu izmantošanai.

26 Turklāt Komisija norādīja, ka aplūkotajā laikposmā *LuxOpCo* kopā ar *ASE* un *AMEU*, kas bija Luksemburgas rezidentes, veidoja grupu, kas tiek vienoti aplikta ar nodokļiem, saskaņā ar Luksemburgas nodokļu tiesībām, kurā *LuxOpCo* darbojās kā mātesuzņēmums. Šīs trīs struktūras tātad esot bijušas viens un tas pats nodokļu maksātājs.

27 Visbeidzot, papildus licences līgumam, ko *LuxOpCo* noslēdza ar *LuxSCS*, Komisija detalizēti aprakstīja dažus citus grupas iekšējos nolīgumus, kuros *LuxOpCo* piedalījās aplūkotajā laikposmā, proti, atsevišķus līgumus par pakalpojumu sniegšanu, kas noslēgti 2006. gada 1. maijā ar ES vietējiem saistītajiem uzņēmumiem, un 2006. gada 30. aprīlī ar *ASE* un *AMEU* noslēgtos licences līgumus par intelektuālo īpašumu, saskaņā ar kuriem abām šīm struktūrām esot piešķirtas neekskluzīvas apakšlicences attiecībā uz nemateriālajiem aktīviem.

b) Par attiecīgā INN aprakstu

28 Izvērtējusi *Amazon* grupas struktūru, Komisija aprakstīja attiecīgo INN.

29 Šajā ziņā, pirmkārt, tā pieminēja šī sprieduma 8.–10. punktā minētās 2003. gada 23. un 31. oktobra vēstules.

30 Otrkārt, Komisija izskaidroja 2003. gada ziņojuma par transfertcenām saturu, uz kura pamata tika piedāvāta honorāra apmēra noteikšanas metode.

31 Vispirms Komisija norādīja, ka 2003. gada ziņojumā par transfertcenām tika sniegta *LuxSCS* un *LuxOpCo* funkcionālā analīze, saskaņā ar kuru tika norādīts, ka *LuxSCS* pamatdarbības aprobežojoties ar tādas sabiedrības darbību, kuras turējumā ir nemateriālie aktīvi, un ka tā piedaloties nemateriālo aktīvu pastāvīgā attīstībā *CSA* ietvaros. *LuxOpCo* šajā ziņojumā esot aprakstīta kā tāda, kas vada stratēģisku lēmumu pieņemšanu saistībā ar Eiropas tīmekļvietnēs īstenotajām mazumtirdzniecības un pakalpojumu darbībām, kā arī pārvalda mazumtirdzniecības darbību galvenās fiziskās komponentes.

32 Turpinājumā Komisija norādīja, ka 2003. gada ziņojumā par transfertcenām bija ietverta iedaļa par piemērotākās transfertcenu noteikšanas metodes izvēli, lai noteiktu honorāra likmes atbilstību nesaistītu pušu darījuma principam. Ziņojumā esot izvērtētas divas metodes: viena, kas ir balstīta uz salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi (turpmāk tekstā – "*CUP* metode"), un otra – uz atlikušās peļņas sadales metodi.

33 Pirmām kārtām, piemērojot *CUP* metodi, 2003. gada ziņojumā par transfertcenām nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošais honorāra likmes intervāls no 10,6 līdz 13,6 % robežās esot aprēķināts, pamatojoties uz salīdzinājumu ar konkrētu nolīgumu, ko *Amazon.com* ir noslēgusi ar ASV mazumtirgotāju, proti, [*omissis*: konfidenciāli] nolīgumu.

34 Otrām kārtām, piemērojot atlikušās peļņas sadales metodi, 2003. gada ziņojumā par transfertcenām esot ietvertas aplēses par ienesīgumu, kas saistīts ar "*LuxOpCo* rutīnveida [parastajām] funkcijām, pildot savu lomu kā Eiropas darbību uzņēmums [Eiropas darbības nodrošināšanas sabiedrība]", balstoties uz uzcenojumu virs izmaksām, kas būs jāsedz [ko sedz] *LuxOpCo*. Lai veiktu šo aplēsi, esot uzskatīts, ka "neto izmaksas plus uzcenojums" (*net cost plus mark up*) esot peļņas rādītājs, kas ļauj noteikt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību par *LuxOpCo* paredzētajām funkcijām. Esot ierosināts piemērot [*omissis*: konfidenciāli] uzcenojumu koriģētajiem *LuxOpCo* pamatdarbības izdevumiem. Komisija norādīja, ka saskaņā ar 2003. gada ziņojumu par transfertcenām starpība starp šo ienesīgumu un *LuxOpCo* pamatdarbības peļņu esot atbildusi atlikušajai peļņai, kas esot pilnībā attiecināma uz *LuxSCS* licencēto nemateriālo aktīvu izmantošanu. Komisija arī precizēja, ka, pamatojoties uz šo aprēķinu, 2003. gada ziņojuma par transfertcenām autori bija secinājuši, ka honorāra likme robežās starp 10,1 un 12,3 % no *LuxOpCo* neto apgrozījuma būtu atbildusi nesaistītu pušu darījuma kritērijam atbilstoši Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) vadlīnijām.

35 Visbeidzot Komisija norādīja, ka 2003. gada ziņojuma par transfertcenām autori ir uzskatījuši, ka rezultāti ir saskanīgi, un norādīja, ka nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošais intervāls tā honorāra likmei, kas *LuxOpCo* jāmaksā *LuxSCS*, ir 10,1 līdz 12,3 % no *LuxOpCo* pārdošanas apjoma. 2003. gada ziņojuma par transfertcenām autori tomēr esot uzskatījuši, ka atlikušās peļņas sadales analīze būtu bijusi uzticamāka un tādēļ tā esot bijusi jāņem vērā.

36 Treškārt, apstrīdētā lēmuma 2.2.5. iedaļā "Apstrīdētā nodokļu nolēmuma [Attiecīgā INN] sekas" Komisija norādīja, ka ar attiecīgo INN Luksemburgas nodokļu administrācija esot apstiprinājusi, ka nosacījumi, lai noteiktu honorāru [honorāra likmes noteikšanas metode], kurš savukārt noteica *LuxOpCo* gada apliekamos ienākumus Luksemburgā, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Tā piebilda, ka, lai aizpildītu savas gada nodokļu deklarācijas, *LuxOpCo* ir balstījusies uz attiecīgo INN.

c) Par piemērojamā valsts tiesiskā regulējuma aprakstu

37 Attiecībā uz piemērojamām valsts tiesību normām Komisija minēja *LIR* 164. panta 3. punktu. Saskaņā ar šo tiesību normu "slēptā peļņas sadale ir jāiekļauj ar nodokli apliekamajos ienākumos" un "slēpta peļņas sadale pastāv konkrēti, ja partneris, dalībnieks vai attiecīgā persona tieši vai netieši gūst priekšrocības no sabiedrības vai apvienības, kuras parasti tas nebūtu guvis, ja tam nebūtu šāda statusa". Šajā kontekstā Komisija konkrēti norādīja, ka aplūkotajā laikposmā Luksemburgas nodokļu iestāde *LIR* 164. panta 3. punktu esot interpretējusi tādējādi, ka ar to Luksemburgas nodokļu tiesībās ir nostiprināts "nesaistītu pušu darījuma princips".

d) Par ESAO noteikto transfertcenu ietvaru aprakstu

38 Apstrīdētā lēmuma 244.–249. apsvērumā Komisija izklāstīja ESAO ietvarus transfertcenu jomā. Tā uzskatīja, ka "transfertcenas", kā tās izprot ESAO šīs organizācijas 1995., 2010. un 2017. gadā publicētajās vadlīnijās, ir cenas, par kādām uzņēmums nodod materiālo īpašumu, nemateriālos aktīvus vai sniedz pakalpojumus saistītiem uzņēmumiem. Saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, kā tas tiek piemērots sabiedrību aplikšanas ar nodokli nolūkā, valsts nodokļu iestādēm būtu jāapstiprina transfertcenas, par kurām grupas ietvaros saistītie uzņēmumi ir vienojušies attiecībā uz saviem darījumiem grupas iekšienē, tikai tad, ja tās atbilst cenām, par kurām būtu panākta vienošanās darījumu brīvā tirgū ietvaros, proti, darījumos starp neatkarīgiem uzņēmumiem, kas veic pārrunas tirgū salīdzināmos apstākļos. Turklāt Komisija precizēja, ka nesaistītu pušu darījuma princips ir balstīts uz atsevišķas struktūras pieeju, saskaņā ar kuru nodokļu mērķiem uzņēmumu grupas dalībnieki tiek uzskatīti par atsevišķām struktūrām.

39 Komisija arī norādīja, ka, lai veiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu cenu aptuvenu aplēsi darījumiem grupas iekšienē, ESAO vadlīnijās (1995., 2010. un 2017. gada redakcijās) ir uzskaitītas piecas metodes. Tikai trim no tām esot nozīme apstrīdētajā lēmumā, proti, *CUP* metodei, darījumu tīrās peļņas metodei (turpmāk tekstā – "*TNMM*") un peļņas sadales metodei. Apstrīdētā lēmuma 250.–256. apsvērumā Komisija ir aprakstījusi šīs metodes.

2. Par veikto attiecīgā INN vērtējumu

40 Apstrīdētā lēmuma 154. apsvērumā Komisija ir norādījusi, ka ar attiecīgo INN ir apstiprināts, ka transfertcenu noteikšanas metode, lai noteiktu gada honorāra likmi, kas saskaņā ar licences līgumu *LuxOpCo* ir jāmaksā *LuxSCS*, kura pati noteica *LuxOpCo* Luksemburgā ar nodokli apliekamos gada ienākumus, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Apstrīdētā lēmuma 155. apsvērumā tā arī norādīja, ka attiecīgajā laikposmā *LuxOpCo* ir izmantojusi attiecīgo INN, lai noteiktu savas gada uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības Luksemburgā un aizpildītu gada nodokļu deklarācijas [lai, aizpildot gada nodokļu deklarācijas Luksemburgā, noteiktu uzņēmumu ienākuma nodokļa gada summu]. Kā tas skaidri izriet no apstrīdētā lēmuma 1. panta un neraugoties uz zināmu neprecizitāti šī lēmuma 605. un 606. apsvērumā, Komisija uzskatīja, ka šajā lietā valsts atbalsts ir attiecīgais INN kopsakarā ar *LuxOpCo* gada nodokļu deklarāciju pieņemšanu (pretstatā attiecīgajam INN vienam pašam).

41 Apstrīdētā lēmuma 9. iedaļas "Apstrīdētā pasākuma novērtējums" mērķis bija pierādīt, ka attiecīgais INN, kā arī *LuxOpCo* gada nodokļu deklarāciju pieņemšana – kopā faktiski ir valsts atbalsts.

42 Lai to pierādītu, atgādinājusi LESD 107. panta 1. punktā paredzētos valsts atbalsta pastāvēšanas nosacījumus, Komisija norādīja, ka šajā lietā pirmais valsts atbalsta pastāvēšanas nosacījums ir izpildīts, proti, ir notikusi valsts iejaukšanās vai valsts līdzekļu izmantošana. Šajā ziņā tā norādīja, pirmkārt, ka attiecīgais INN ir attiecināms uz Luksemburgas Lielhercogisti. Otrkārt, tā uzskatīja, ka attiecīgā INN rezultātā tiek samazinātas *LuxOpCo* uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības Luksemburgā salīdzinājumā ar līdzīgā situācijā esošiem uzņēmumiem – nodokļu maksātājiem. Tādējādi attiecīgais INN esot radījis valsts līdzekļu zudumu, jo tas lika Luksemburgas Lielhercogistei atteikties no nodokļu ieņēmumiem, kurus tai pretējā gadījumā būtu tiesības iekasēt no *LuxOpCo*.

43 Attiecībā uz otro un ceturto valsts atbalsta pastāvēšanas nosacījumu Komisija uzskatīja, pirmkārt, ka attiecīgais INN ir jāuzskata par tādu, kas ietekmē tirdzniecību Savienībā, jo *LuxOpCo* ietilpa *Amazon* grupā, kas īsteno darbību vairākās dalībvalstīs, un tā veica mazumtirdzniecības darbības ar Savienības tīmekļvietņu starpniecību. Komisija piebilda, ka, piemērojot "*Amazon* labvēlīgu nodokļu režīmu", Luksemburgas Lielhercogiste, iespējams, ir atņēmusi ieguldījumus dalībvalstīm, kuras nepiedāvāja līdzīgu [tikpat] labvēlīgu nodokļu režīmu daudznacionālu uzņēmumu grupu dalībniekiem. Otrkārt, Komisija norādīja, ka, tā kā ar attiecīgo INN *LuxOpCo* bija [tika] atbrīvota no uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas tai parasti būtu jāmaksā, šis lēmums esot atbalsts darbībai. Tādējādi attiecīgais INN, atbrīvojot *LuxOpCo* finanšu resursus, kurus tā varēja izmantot, lai ieguldītu savā darījumdarbībā [komercdarbībā], esot izkropļojis konkurenci tirgū.

44 Attiecībā uz trešo valsts atbalsta pastāvēšanas nosacījumu Komisija norādīja, ka tad, ja ar INN tiek atļauts tāds iznākums, kas – bez nekāda pamatojuma – nav ticams parastās nodokļu sistēmas normālas piemērošanas rezultāts, ar šo nolēmumu tā adresātam tiek piešķirta selektīva priekšrocība, jo šī selektīvā pieeja rada nodokļu maksātāja nodokļu saistību samazinājumu salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kuri ir līdzīgā faktiskajā un tiesiskajā situācijā. Komisija arī uzskatīja, ka šajā lietā ar attiecīgo INN ir piešķirta selektīva priekšrocība *LuxOpCo*, samazinot uzņēmumu ienākuma nodokli, kas tai bija jāmaksā Luksemburgā.

a) Par priekšrocības pastāvēšanas analīzi

45 Apstrīdētā lēmuma 9.2. iedaļā "Priekšrocība" Komisija ir izklāstījusi iemeslus, kuru dēļ tā uzskata, ka ar attiecīgo INN ir piešķirta priekšrocība *LuxOpCo*.

46 Vispirms Komisija atgādināja, ka attiecībā uz nodokļu pasākumiem priekšrocība LESD 107. panta izpratnē var tikt piešķirta nodokļu maksātājam, samazinot nodokļa bāzi vai maksājamā nodokļa summu. Apstrīdētā lēmuma 402. apsvērumā tā atgādināja, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai pārbaudītu, vai tāda ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšana sniedz labumu saņēmējam, šis režīms ir jāsalīdzina ar parastu režīmu, kas balstīts uz tāda uzņēmuma, kas darbojas brīvas konkurences apstākļos, ienākumu un izdevumu starpību. Līdz ar to Komisijas ieskatā "[iepriekšējs nodokļu nolēmums], kas ļauj nodokļu maksātājam saviem grupas iekšējiem darījumiem piemērot [transfert]cenas, kuras neatspoguļo cenas, kādas piemērotu brīvas konkurences apstākļos starp neatkarīgiem uzņēmumiem, kas risina sarunas pie salīdzināmiem nosacījumiem saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, nodrošina šim nodokļu maksātājam priekšrocību, ciktāl tas samazina uzņēmuma apliekamos ienākumus un tādējādi tā nodokļa bāzi parastās uzņēmumu ienākuma nodokļu sistēmas ietvaros".

47 Ņemot vērā šos vērtējumus, Komisija apstrīdētā lēmuma 406. apsvērumā secināja – lai konstatētu, ka attiecīgais INN nodrošina *LuxOpCo* ekonomisku priekšrocību, tai ir jāpierāda, ka ar attiecīgo INN apstiprinātā transfertcenu noteikšanas metode noved pie rezultāta, kas nav ticams pietuvinājums uz tirgu balstītam iznākumam, kā rezultātā tika samazināta *LuxOpCo* nodokļa bāze uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas nolūkā. Komisija uzskata, ka attiecīgais INN ir radījis šādu rezultātu.

48 Šis secinājums ir balstīts uz vienu galveno konstatējumu un trim papildu konstatējumiem.

1) Par galveno priekšrocības konstatējumu

49 Apstrīdētā lēmuma 9.2.1. iedaļā "Ekonomiskas priekšrocības esības pirmais konstatējums" Komisija uzskatīja, ka, apstiprinot transfertcenu noteikšanas metodi, ar kuru *LuxOpCo* tika piešķirta atlīdzība tikai par tās tā sauktajām "rutīnveida" ["ikdienas"] funkcijām un ar kuru visa *LuxOpCo* radītā peļņa, kas pārsniedza šīs atlīdzības apmēru, tika piešķirta *LuxSCS* honorāra veidā, attiecīgais INN ir izraisījis rezultātu, kas nav ticams pietuvinājums uz tirgu balstītam iznākumam.

50 Būtībā savā galvenajā konstatējumā Komisija uzskatīja, ka *LuxOpCo* un *LuxSCS* funkcionālā analīze, ko izvēlējās 2003. gada ziņojuma par transfertcenām autori un galu galā – Luksemburgas nodokļu administrācija, bija kļūdaina un neļāva panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu. Gluži pretēji, Luksemburgas nodokļu administrācijai bija jāsecina, ka *LuxSCS* neveic "unikālas un vērtīgas" funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, attiecībā uz kuriem tai bija tikai likumīgās īpašumtiesības.

51 Lai to pierādītu, Komisija pārbaudīja *LuxSCS* un *LuxOpCo* īstenotās funkcijas, izmantotos aktīvus un riskus, ko tās uzņēmās.

52 Turpinājumā, kā izriet no apstrīdētā lēmuma 519. apsvēruma, pamatojoties uz savu *LuxOpCo* un *LuxSCS* funkcionālo analīzi, Komisija izvērtēja vispiemērotākās transfertcenu noteikšanas metodes izvēli šajā lietā.

53 Attiecībā uz *CUP* metodi Komisija saskaņā ar analīzi, kas balstīta uz pieciem salīdzināmības kritērijiem, kas esot noteikti ESAO vadlīnijās, uzskatīja, ka šīs metodes piemērošana, kā tā norādīta 2003. gada ziņojumā par transfertcenām, ir novedusi pie pārspīlēta rezultāta, kas *LuxOpCo* ir radījis risku ciest zaudējumus.

54 Komisija uzskatīja, ka šajā lietā vispiemērotākā transfertcenu noteikšanas metode būtu *TNMM*, lai novērtētu honorāru, kas *LuxOpCo* jāmaksā saskaņā ar licences līgumu. Tā uzskatīja, ka puse, kas pilda unikālas un vērtīgas funkcijas, ir *LuxOpCo*, nevis *LuxSCS*. Līdz ar to pārbaudāmajai pusei *TNMM* piemērošanas nolūkos esot bijis jābūt *LuxSCS*, nevis *LuxOpCo*.

55 Visbeidzot apstrīdētā lēmuma 9.2.1.4. iedaļā Komisija veica pati savu *TNMM* piemērošanu šajā lietā.

56 Tā uzskatīja, ka tieši *LuxSCS* bija jābūt pārbaudāmajai struktūrai. Luksemburgas nodokļu administrācijai esot bijis jānoraida *Amazon.com* apgalvojums, ka vienīgi likumīgās īpašumtiesības uz nemateriālajiem aktīviem esot "unikāls ieguldījums", par kuru *LuxSCS* esot bijis jāsaņem atlīdzība, ko veido gandrīz visa peļņa, kas gūta no *LuxOpCo* komercdarbības. Šajā ziņā Komisija it īpaši atsaucās uz savu *LuxSCS* un *LuxOpCo* funkcionālo analīzi (apstrīdētā lēmuma 9.2.1. iedaļa).

57 Attiecībā uz peļņas līmeņa rādītāja izvēli Komisija uzskatīja, ka, tā kā *LuxSCS* nav norādījusi nekādu pārdošanas apjomu un nav uzņēmusies nevienu ar nemateriālajiem aktīviem saistītu risku, atbilstošajam peļņas līmeņa rādītājam esot bijis jābūt uzcenojumam virs kopējām attiecīgajām izmaksām (apstrīdētā lēmuma 550. apsvērums).

58 Attiecībā uz izmaksu bāzi, kurai šajā lietā bija jāpiemēro uzcenojums, Komisija būtībā uzskatīja, ka *LuxSCS* esot veikusi tikai starpnieka funkciju, nododot *LuxOpCo* izmaksas, kas segtas saistībā ar iepirkšanas līgumu un *CSA*, un pārskaitot *A 9* un *ATI* atbilstoši licences līgumam no *LuxOpCo* saņemto honorāru daļu (licences maksa) apmērā, kas atbilst šīm izmaksām (apstrīdētā lēmuma 551. apsvērums).

59 Ņemot vērā šos vērtējumus, apstrīdētā lēmuma 555. apsvērumā Komisija secināja, ka *LuxSCS* atlīdzībai bija jāsastāv no divām komponentēm. Komisijas ieskatā pirmajai komponentei esot bijis jāatbilst tāda rēķina summai, kas izrakstīts *LuxOpCo*, par izmaksām, kuras saistītas ar iepirkšanas līgumu un *CSA*, bez uzcenojuma piemērošanas. Komisijas ieskatā otrajai komponentei esot bijis jābūt uzcenojumam virs izmaksu bāzes, kuru veido tikai un vienīgi izmaksas, kas radušās par ārpakalpojumiem, kuri nolīgti, lai saglabātu tās likumīgās īpašumtiesības uz nemateriālajiem aktīviem, ciktāl šīs izmaksas faktiski atspoguļoja funkcijas, kas faktiski īstenotas *LuxSCS* vārdā. Komisija uzskata, ka šis atlīdzības līmenis būtu garantējis rezultātu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošos apstākļos, jo tas būtu pareizi atspoguļojis *LuxSCS* ieguldījumu licences līgumā.

60 Attiecībā uz atbilstošā uzcenojuma noteikšanu Komisija norādīja, ka, lai gan šāda uzdevuma izpildei parasti ir jāveic salīdzināmības analīze, šajā gadījumā neesot iespējams veikt uzticamu analīzi.

61 Komisija uzskatīja, ka tā vietā, lai balstītos uz salīdzināmības analīzi, tā var balstīties uz 2010. gada kopējā transfertcenu noteikšanas foruma ziņojumā izdarītajiem secinājumiem (turpmāk tekstā – "*JTPF* ziņojums"). Kopējais transfertcenu noteikšanas forums ir ekspertu grupa, kuru 2002. gadā izveidoja Komisija un kuras mērķis ir tai palīdzēt jautājumos, kas saistīti ar transfertcenām. Saskaņā ar minēto ziņojumu kopējā transfertcenu noteikšanas forumā piedalošos dalībvalstu nodokļu iestādes esot novērojušas, ka uzcenojums "grupas iekšējiem pakalpojumiem ar mazu pievienoto vērtību" ir no 3 līdz 10 %. Praksē visbiežāk novērotais uzcenojums esot bijis 5 % "šādu pakalpojumu sniegšanas" izmaksām. Līdz ar to Komisija uzskatīja par lietderīgu piemērot šādu uzcenojumu ārējām izmaksām, kas *LuxSCS* radušās, lai saglabātu tās likumīgās īpašumtiesības uz nemateriālajiem aktīviem.

62 Pirmā konstatējuma par priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē pastāvēšanu noslēgumā Komisija norādīja, ka *LuxSCS* "atlīdzībai, kas atbilst nesaistītu pušu darījumam" saskaņā ar licences līgumu, bija jābūt vienādai ar iepirkšanas līguma izmaksu un *CSA* izmaksu, kuras šai sabiedrībai bija radušās, summu, bez uzcenojuma, kurai pieskaita visas attiecīgās izmaksas, kas radušās tieši *LuxSCS* un kam bija jāpiemēro 5 % uzcenojums, ciktāl šīs izmaksas atbilda funkcijām, kas faktiski tika īstenotas *LuxSCS* vārdā. Šis atlīdzības līmenis atbilda summai, ko kāda neatkarīga puse, kas ir līdzīgā situācijā kā *LuxOpCo*, būtu bijusi gatava maksāt par tiesībām un pienākumiem, kuri noteikti saskaņā ar licences līgumu. Turklāt Komisijas ieskatā šis atlīdzības līmenis būtu bijis pietiekams, lai ļautu *LuxSCS* segt savas maksājumu saistības saskaņā ar iepirkšanas līgumu un *CSA* (apstrīdētā lēmuma 559. un 560. apsvērums).

63 Taču Komisija uzskata, ka, tā kā Komisijas aprēķinātais *LuxSCS* atlīdzības līmenis esot zemāks par *LuxSCS* atlīdzības līmeni, kas izriet no transfertcenu noteikšanas metodes, kura apstiprināta ar attiecīgo INN, ar minēto nolēmumu *LuxOpCo* esot piešķirta priekšrocība, kas izpaužas kā tās nodokļa bāzes Luksemburgas uzņēmumu ienākuma nodokļa nolūkiem samazinājums salīdzinājumā ar tādu sabiedrību apgrozījumu, kuru ar nodokli apliekamā peļņa atbilst tirgū noteiktām cenām, pamatojoties uz nesaistītu pušu darījuma principu (apstrīdētā lēmuma 561. apsvērums).

2) Par papildu konstatējumiem attiecībā uz priekšrocības pastāvēšanu

64 Apstrīdētā lēmuma 9.2.2. iedaļā "Ekonomiskās priekšrocības esības papildu konstatējums" Komisija ir izklāstījusi savu papildu konstatējumu par priekšrocības pastāvēšanu, saskaņā ar kuru, pat pieņemot, ka Luksemburgas nodokļu administrācijai būtu bijis pamats pieņemt 2003. gada ziņojumā par transfertcenām veikto *LuxSCS* funkciju analīzi, ar attiecīgo INN apstiprinātā transfertcenu noteikšanas metode jebkurā gadījumā būtu balstīta uz nepiemērotām metodoloģiskām izvēlēm, kas būtu novedušas pie rezultāta, kurš nav ticams pietuvinājums uz tirgu balstītam iznākumam. Tā precizēja, ka tās argumentācija apstrīdētā lēmuma 9.2.2. iedaļā nav vērsta uz to, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu precīzu *LuxOpCo* atlīdzību, bet gan drīzāk uz to, lai pierādītu, ka ar attiecīgo INN ir piešķirta ekonomiska priekšrocība, ņemot vērā, ka apstiprinātā transfertcenu noteikšanas metode bija balstīta uz trim kļūdainām metodoloģiskām izvēlēm, kas esot izraisījušas *LuxOpCo* ar nodokli apliekamo ieņēmumu samazinājumu salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kuru ar nodokli apliekamā peļņa ataino tirgū noteiktas cenas nesaistītu pušu darījuma apstākļos.

65 Šajā ziņā Komisija ir izdarījusi trīs atsevišķus papildu konstatējumus.

66 Pirmajā papildu konstatējumā Komisija apstiprināja, ka *LuxOpCo* kļūdaini tika uzskatīta par tādu, kas īsteno tikai "rutīnveida [parastās]" vadības funkcijas, un ka, veicot ieguldījumu analīzi, bija jāpiemēro peļņas sadales metode.

67 Otrajā papildu konstatējumā Komisija norādīja, ka ir kļūdaini izvēlēties pamatdarbības izmaksas kā peļņas rādītāju.

68 Trešajā papildu konstatējumā par priekšrocības pastāvēšanu Komisija uzskatīja, ka "griestu" noteikšana 0,55 % apmērā no Savienībā īstenotā apgrozījuma nebija atbilstoša.

b) Par pasākuma selektivitāti

69 Apstrīdētā lēmuma 9.3. iedaļā "Selektivitāte" Komisija ir izklāstījusi iemeslus, kuru dēļ tā uzskatīja, ka attiecīgais pasākums ir selektīvs.

c) Par atbalsta saņēmēja identificēšanu

70 Apstrīdētā lēmuma 9.5. iedaļā "Atbalsta saņēmējs" Komisija konstatēja, ka ikviens *LuxOpCo* piešķirtais labvēlīgais nodokļu režīms ir arī labvēlīgs visai *Amazon* grupai, tai sniedzot papildu resursus, tādējādi grupa bija jāuzskata par vienu atsevišķu struktūru, kas gūst labumu no attiecīgā atbalsta pasākuma.

71 Apstrīdētā lēmuma 10. iedaļā "Atgūšana" Komisija apstiprināja, ka, tā kā atbalsta pasākums tika piešķirts katru gadu, kad nodokļu iestādes pieņēma *LuxOpCo* gada nodokļu deklarāciju, *Amazon* grupa nevarēja atsaukties uz noteikumiem par noilgumu, lai iebilstu pret atbalsta atgūšanu. Apstrīdētā lēmuma 639.–645. apsvērumā Komisija ir izklāstījusi atgūšanas metodi.

II. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

A. Par tiesvedību lietā T-816/17

72 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 14. decembrī, Luksemburgas Lielhercogiste cēla prasību lietā T-816/17.

1. Par iztiesāšanas sastāvu un prioritāro izskatīšanu

73 Ar 2018. gada 12. aprīļa lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas priekšsēdētājs nolēma izskatīt lietu T-816/17 prioritāri saskaņā ar Vispārējās tiesas Reglamenta 67. panta 2. punktu.

74 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2018. gada 11. maijā, Luksemburgas Lielhercogiste lūdza, lai lietu T-816/17 izskatītu Vispārējās tiesas septītā palāta paplašinātā iztiesāšanas sastāvā.

75 Piemērojot Reglamenta 28. panta 5. punktu, lieta T-816/17 tika nodota septītajai palātai paplašinātā sastāvā.

76 Tā kā viens no Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāva locekļiem nevarēja piedalīties lietas izskatīšanā, Vispārējās tiesas priekšsēdētājs ar 2018. gada 21. jūnija lēmumu norīkoja Vispārējās tiesas priekšsēdētāja vietnieku, lai papildinātu iztiesāšanas sastāvu. Pēc tam, kad viens iztiesāšanas sastāva loceklis 2020. gada 6. oktobrī tika iecelts par Tiesas tiesnesi, tiesnesis, kuram ir vismazākais amata stāžs Reglamenta 8. panta izpratnē, atturējās no dalības apspriedēs, un šo spriedumu apsprieda trīs tiesneši, kuri ir to parakstījuši, saskaņā ar minētā reglamenta 22. pantu.

2. Par iestāšanos lietā

77 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2018. gada 16. aprīlī, Īrija lūdza atļauju iestāties lietā T-816/17 Luksemburgas Lielhercogistes prasījumu atbalstam.

78 Ar 2018. gada 29. maija rīkojumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs apmierināja Īrijas pieteikumu par iestāšanos lietā.

3. Par pieteikumiem par konfidencialitātes ievērošanu

79 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2018. gada 14. maijā, Luksemburgas Lielhercogiste lūdza ievērot konfidencialitāti attiecībā uz Īriju saistībā ar noteiktiem datiem prasības pieteikumā, dažos tā pielikumos, kā arī iebildumu rakstā.

80 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2018. gada 6. jūnijā, Luksemburgas Lielhercogiste lūdza ievērot konfidencialitāti daļai no replikas attiecībā uz Īriju.

81 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2018. gada 13. septembrī, Luksemburgas Lielhercogiste lūdza ievērot konfidencialitāti daļai no atbildes uz repliku attiecībā uz Īriju.

82 Pēc atļaujas saņemšanas kā persona, kas iestājusies lietā, Īrija ir saņēmusi vienīgi procesuālo dokumentu, uz kuriem attiecas Luksemburgas Lielhercogistes attiecībā uz Īriju formulētie pieteikumi par konfidencialitātes ievērošanu, nekonfidenciālās versijas un nav izvirzījusi nevienu iebildumu par šiem pieteikumiem.

4. Par lietas dalībnieku prasījumiem

83 Luksemburgas Lielhercogistes prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– atcelt apstrīdēto lēmumu;

– pakārtoti – atcelt apstrīdēto lēmumu, ciktāl tajā ir noteikts pienākums atgūt atbalstu;

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

84 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– noraidīt prasību kā nepamatotu;

– piespriest Luksemburgas Lielhercogistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

85 Īrijas prasījums Vispārējai tiesai ir pilnībā vai daļēji atcelt apstrīdēto lēmumu saskaņā ar Luksemburgas Lielhercogistes prasījumiem.

B. Par tiesvedību lietā T-318/18

86 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2018. gada 22. maijā, *Amazon EU Sàrl* un *Amazon.com* (turpmāk tekstā kopā – "*Amazon*") cēla prasību lietā T-318/18.

1. Par iztiesāšanas sastāvu un prioritāro izskatīšanu

87 Ar 2018. gada 9. jūlija lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas priekšsēdētājs nolēma izskatīt lietu T-318/18 prioritāri saskaņā ar Reglamenta 67. panta 2. punktu.

88 Pēc Vispārējās tiesas septītās palātas priekšlikuma Vispārējā tiesa 2018. gada 11. jūlijā, piemērojot Reglamenta 28. pantu, nolēma nodot lietu T-318/18 paplašinātam iztiesāšanas sastāvam.

89 Tā kā viens no septītās palātas paplašinātā sastāva locekļiem nevarēja piedalīties lietas izskatīšanā, Vispārējās tiesas priekšsēdētājs ar 2018. gada 19. jūlija lēmumu norīkoja Vispārējās tiesas priekšsēdētāja vietnieku, lai papildinātu iztiesāšanas sastāvu. Pēc tam, kad viens iztiesāšanas sastāva loceklis 2020. gada 6. oktobrī tika iecelts par Tiesas tiesnesi, tiesnesis, kuram ir vismazākais amata stāžs Reglamenta 8. panta izpratnē, atturējās no dalības apspriedēs, un šo spriedumu apsprieda trīs tiesneši, kuri ir to parakstījuši, saskaņā ar minētā reglamenta 22. pantu.

2. Par pieteikumiem par konfidencialitātes ievērošanu

90 Ar dokumentu, kas kancelejā iesniegts 2018. gada 12. jūlijā, *Amazon* lūdza ievērot konfidencialitāti daļai prasības pieteikuma, kā arī atsevišķiem tam pievienotajiem dokumentiem attiecībā uz sabiedrību.

3. Par lietas dalībnieku prasījumiem

91 *Amazon* prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– atcelt apstrīdētā lēmuma 1.–4. pantu;

– pakārtoti – atcelt apstrīdētā lēmuma 2.–4. pantu;

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

92 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– noraidīt prasību;

– piespriest *Amazon* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus lietā T-318/18.

C. Par lietu apvienošanu un tiesvedības mutvārdu daļu

93 Ar dokumentiem, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegti 2018. gada 7. augustā un 2019. gada 25. aprīlī, Luksemburgas Lielhercogiste lūdza apvienot lietas T-816/17 un T-318/18 tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām un galīgā nolēmuma pieņemšanai.

94 Ar dokumentiem, kas kancelejā iesniegti 2018. gada 10. augustā un 2019. gada 21. maijā, *Amazon* lūdza apvienot lietas T-816/17 un T-318/18 tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām un galīgā nolēmuma pieņemšanai.

95 Ar 2018. gada 14. septembra lēmumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs nolēma šajā tiesvedības stadijā neapvienot lietas T-816/17 un T-318/18.

96 Ar 2019. gada 3. oktobra rīkojumu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs nolēma apvienot lietas T-816/17 un T-318/18 tiesvedības mutvārdu daļas vajadzībām.

97 Pēc tiesneses referentes priekšlikuma Vispārējā tiesa nolēma sākt tiesvedības mutvārdu daļu un Reglamenta 89. pantā paredzēto procesa organizatorisko pasākumu ietvaros aicināja lietas dalībniekus atbildēt uz rakstveida jautājumiem. Lietas dalībnieki atbildēja uz šo procesa organizatorisko pasākumu noteiktajā termiņā.

98 Lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi un to atbildes uz Vispārējās tiesas uzdotajiem mutvārdu jautājumiem tika uzklausītas 2020. gada 5. un 6. marta tiesas sēdē. Turklāt tiesas sēdē lietas dalībnieki tika uzklausīti par iespējamo lietu T-816/17 un T-318/18 apvienošanu galīgā

nolēmuma pieņemšanai, un to Vispārējā tiesa atzīmēja tiesas sēdes protokolā. Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon*, kā arī Īrija norādīja, ka tām nav iebildumu pret šādu apvienošanu. Komisija precizēja, ka tā nepiekrīt iespējamai lietu apvienošanai galīgā nolēmuma pieņemšanai.

III. Juridiskais pamatojums

99 Prasībās, kas celtas lietās T-816/17 un T-318/18, tiek lūgts atcelt apstrīdēto lēmumu, ciktāl tajā aplūkotais INN un tā ikgadējā īstenošana ir kvalificēti kā valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē un ciktāl ar to ir uzdots atgūt summas, kuras Luksemburgas Lielhercogiste neesot iekasējusi no *LuxOpCo* kā uzņēmumu ienākuma nodokli.

A. Par lietu T-816/17 un T-318/18 apvienošanu, ņemot vērā galīgo nolēmumu

100 Saskaņā ar Reglamenta 19. panta 2. punktu Vispārējās tiesas septītās palātas paplašinātā sastāvā priekšsēdētājs nodeva lēmumu par lietu T-816/17 un T-318/18 apvienošanu galīgā nolēmuma pieņemšanai, kas bija tā kompetencē, Vispārējās tiesas septītajai palātai paplašinātā sastāvā.

101 Pēc lietas dalībnieku uzklausīšanas tiesas sēdē saistībā ar iespējamo apvienošanu lietas T-816/17 un T-318/18 ir jāapvieno galīgā nolēmuma pieņemšanai to saistības dēļ.

B. Par izvirzītajiem pamatiem un argumentiem

102 Savu prasību pamatojumam Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* izvirza attiecīgi piecus un deviņus pamatus, kuri lielā mērā pārklājas. Iestāšanās rakstā Īrija pauž viedokli par četriem no pieciem Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītajiem pamatiem. Būtībā Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* pamatus var izklāstīt šādi.

103 Pirmkārt, ar pirmo pamatu lietā T-816/17, kā arī ar pirmo līdz ceturto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* būtībā apstrīd Komisijas galveno konstatējumu par priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē pastāvēšanu *LuxOpCo* interesēs.

104 Otrkārt, ar pirmā pamata otrās daļas trešo iebildumu lietā T-816/17 un piekto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas papildu konstatējumus par nodokļu priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē pastāvēšanu *LuxOpCo* interesēs.

105 Treškārt, ar otro pamatu lietā T-816/17 un sesto un septīto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas galveno konstatējumu un papildu konstatējumus par attiecīgā INN selektivitāti.

106 Ceturtkārt, ar trešo pamatu lietā T-816/17 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisija esot pārkāpusi dalībvalstu ekskluzīvo kompetenci tiešo nodokļu jomā.

107 Piektkārt, ar ceturto pamatu lietā T-816/17 un astoto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apgalvo, ka Komisija neesot ievērojusi to tiesības uz aizstāvību.

108 Sestkārt, ar pirmā pamata otro daļu, kā arī otrā pamata otrās daļas pirmo iebildumu lietā T-816/17 un astoto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd faktu, ka ESAO vadlīnijām to 2017. gada redakcijā, kuras Komisija ir izmantojusi apstrīdētā lēmuma pieņemšanas nolūkā, ir nozīme šajā lietā.

109 Septītkārt, ar piekto pamatu, kas izvirzīts, lai atbalstītu prasījumus, kuri pakārtoti izvirzīti lietā T-816/17, un devīto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apšauba Komisijas argumentācijas, kas vērsta uz tās norīkoto atbalsta atgūšanu, pamatotību.

110 Iestāšanās rakstā Īrija norāda, pirmkārt, uz LESD 107. panta pārkāpumu, jo Komisija neesot pierādījusi, ka pastāv priekšrocība *LuxOpCo* interesēs, otrkārt, LESD 107. panta pārkāpumu, jo Komisija neesot pierādījusi pasākuma selektivitāti, treškārt, LES 4. un 5. panta pārkāpumu, jo Komisija esot veikusi slēptu nodokļu saskaņošanu, un, ceturtkārt, tiesiskās drošības principa pārkāpumu, jo ar apstrīdēto lēmumu esot uzdots atgūt atbalstu.

111 Lai lietderīgi atbildētu uz galveno lietas dalībnieku pamatiem, kā arī uz Īrijas tās iestāšanās rakstā izvirzītajiem argumentiem, vispirms ir jāizklāsta daži tiesību jautājumi, kas ir piemērojami visiem lietas dalībnieku izvirzītajiem iebildumiem un pamatiem (skat. šī sprieduma 112.–129. punktu).

1. Ievada apsvērumi

112 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi dalībvalstu iesaiste tiešo nodokļu jomā, kaut arī tā attiecas uz jautājumiem, kas nav saskaņoti Savienībā, nav izslēgta no valsts atbalsta pārbaudes tiesiskā regulējuma piemērošanas jomas (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 142. punkts).

113 No tā izriet, ka Komisija var kvalificēt nodokļu pasākumu kā valsts atbalstu, ja vien ir izpildīti šādas kvalifikācijas nosacījumi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 28. punkts, un 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416, 81. punkts). Dalībvalstīm kompetence tiešo nodokļu jomā ir jāīsteno saskaņā ar Savienības tiesībām (spriedums, 2010. gada 3. jūnijs, Komisija/Spānija, C-487/08, EU:C:2010:310, 37. punkts). Līdz ar to šajā kontekstā tām ir jāatturas no tādu pasākumu noteikšanas, kas var būt ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 143. punkts).

a) Par LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas nosacījumu noteikšanu valsts nodokļu pasākumu kontekstā

114 Pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piešķir labvēlīgu nodokļu režīmu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (spriedums, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts; skat. arī spriedumus, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 46. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 145. punkts un tajā minētā judikatūra).

115 Nodokļu pasākumu gadījumā pašu priekšrocību var konstatēt, vienīgi to salīdzinot ar tā sauktajiem "normālajiem" nodokļiem (spriedums, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts). Tādējādi ar šādu pasākumu tā saņēmējam tiek piešķirta ekonomiska priekšrocība, jo tas atvieglo nastu, kas parasti gulstas uz uzņēmuma budžetu, un tam šī iemesla dēļ, kaut arī tās nav subsīdijas šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr ir tāds pats raksturs un ir tādas pašas sekas (spriedumi, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts, un 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 146. punkts).

116 Līdz ar to, lai noteiktu, vai pastāv nodokļu priekšrocība, ir jāsalīdzina saņēmēja situācija, kas izriet no attiecīgā pasākuma piemērošanas, ar situāciju attiecīgā pasākuma neesamības gadījumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *Cellnex Telecom* un *Telecom Castilla-La Mancha* /Komisija, C-91/17 P un C-92/17 P, nav publicēts, EU:C:2018:284, 114. punkts), piemērojot parastos noteikumus aplikšanai ar nodokli (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 147. punkts).

117 Saistībā ar integrēta uzņēmuma, kas ietilpst uzņēmumu grupā, nodokļu situācijas noteikšanu vispirms ir jānorāda, ka tā grupas ietvaros veikto darījumu cenas netiek noteiktas tirgus apstākļos. Proti, vienošanās par šīm cenām notiek starp uzņēmumiem, kas ietilpst vienā un tajā pašā grupā, tādējādi tās nav pakļautas tirgus noteikumiem (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 148. punkts).

118 Tomēr, lai gan valsts nodokļu tiesībās netiek nošķirti integrēti uzņēmumi no neatkarīgiem uzņēmumiem, tos apliekot ar uzņēmumu ienākuma nodokli, šo tiesību mērķis ir aplikt ar nodokli peļņu, kas izriet no šāda integrēta uzņēmuma saimnieciskās darbības, tā, it kā tā izrietētu no darījumiem, kas veikti par tirgus cenām. Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka saskaņā ar kompetenci, kas Komisijai piešķirta ar LESD 107. panta 1. punktu, tai pārbaudot nodokļu pasākumu, kas piešķirts šādam integrētam uzņēmumam, pirmā minētā var salīdzināt šāda integrētā uzņēmuma nodokļu nastu, kura izriet no minētā nodokļu pasākuma piemērošanas, ar nodokļu nastu, kas izriet no parastu valsts tiesību normu par aplikšanu ar nodokli piemērošanas uzņēmumam, kurš ir salīdzināmā faktiskā situācijā un kurš veic savu darbību tirgus apstākļos (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 149. punkts).

119 Turklāt šos secinājumus apstiprina 2006. gada 22. jūnija spriedums Beļģija un *Forum 187* /Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), kas attiecas uz Beļģijas nodokļu tiesībām, kurās bija noteikts, ka integrētiem uzņēmumiem un neatkarīgiem uzņēmumiem ir jāpiemēro vieni un tie paši nosacījumi. Tiesa šī sprieduma 95. punktā ir atzinusi nepieciešamību salīdzināt izņēmuma atbalsta sistēmu ar "vispārējo tiesību normu, kuras pamatā ir starpība starp produktiem un apgrūtinājumiem, kas rodas uzņēmumam, kurš darbojas brīvas konkurences apstākļos" (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 150. punkts).

120 Šajā ziņā, ja, izmantojot integrētam uzņēmumam piešķirto nodokļu pasākumu, valsts iestādes ir piekritušas noteiktam darījuma cenas līmenim grupas iekšienē, LESD 107. panta 1. punkts ļauj Komisijai pārbaudīt, vai šis cenu līmenis atbilst tam, kas tiktu noteikts tirgus apstākļos, lai pārbaudītu, vai tā rezultātā tiek atvieglotas izmaksas, kuras parasti jāsedz no attiecīgā uzņēmuma budžeta, tādējādi piešķirot priekšrocības minētā panta izpratnē.

121 Turklāt ir jāprecizē – ja Komisija piemēro nesaistītu pušu darījuma principu, lai kontrolētu, vai integrētā uzņēmuma ar nodokli apliekamā peļņa, piemērojot nodokļu pasākumu, atbilst paredzamam ar nodokli apliekamas peļņas apmēram, kas gūta tirgus apstākļos, tā var konstatēt priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē esamību vienīgi tad, ja atšķirība starp abiem salīdzināšanas faktoriem nav plašāka par neprecizitātēm, kuras ir raksturīgas metodei, kas tiek piemērota, lai iegūtu minēto aplēsto vērtību (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 152. punkts).

122 Lai gan Komisijai nevar formāli būt saistošas ESAO vadlīnijas, tomēr šo vadlīniju pamatā ir ekspertu grupu veikts darbs, tās atspoguļo starptautiskā mērogā sasniegto konsensu par transfertcenām un tādējādi tām ir zināma praktiska nozīme, interpretējot jautājumus par transfertcenām (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 155. punkts).

123 Šajā kontekstā ir jānorāda, ka, lai gan Komisija ir atklājusi metodoloģisku kļūdu pārbaudītajā nodokļu pasākumā, nevar secināt, ka metodoloģisku prasību neievērošana pati par sevi neizbēgami izraisa nodokļu nastas samazināšanos. Komisijai ir arī jāpierāda, ka metodoloģiskās kļūdas, kuras tā ir identificējusi attiecīgajā iepriekšējā nodokļu nolēmumā, neļauj panākt rezultātu, kas būtu ticams pietuvinājums uz tirgu balstītam iznākumam, un ka tās ir izraisījušas ar nodokli apliekamās peļņas samazinājumu salīdzinājumā ar nodokļu nastu, kas izriet no parasto aplikšanas ar nodokli noteikumu piemērošanas valsts tiesībās uzņēmumam, kurš ir tādā faktiskā situācijā, kas ir salīdzināma ar attiecīgās sabiedrības situāciju, un kurš veic savu darbību tirgus apstākļos. Tādējādi metodoloģiskas kļūdas konstatējums pats par sevi principā nav pietiekams, lai pierādītu, ka ar nodokļu nolēmumu ir piešķirta priekšrocība konkrētai sabiedrībai, un lai līdz ar to pierādītu valsts atbalsta esamību LESD 107. panta izpratnē (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 201. punkts).

124 Proti, kā būtībā ir norādījusi Luksemburgas Lielhercogiste, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 107. panta 1. punktā ir definēts pasākums, ar kuru tiek samazinātas izmaksas, kas parasti ir uzņēmumam, atkarībā no tā sekām (skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates* /Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 85. punkts un tajā minētā judikatūra). Valsts atbalsta pastāvēšana nevar tikt ne prezumēta, ne izsecināta no aprēķina kļūdas, kas neietekmē rezultātu.

b) Par pierādīšanas pienākumu

125 Jāatgādina, ka, īstenojot valsts atbalsta kontroli, principā Komisijai apstrīdētajā lēmumā ir jāsniedz pierādījumi par šāda atbalsta esamību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 12. septembris, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies*/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, 34. punkts, un 2015. gada 25. jūnijs, *SACE* un *Sace BT*/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, 95. punkts). Šajā ziņā Komisijai attiecīgo pasākumu izmeklēšanas procedūra ir jāveic rūpīgi un objektīvi, lai galīgā lēmuma, kurā tiek konstatēta atbalsta pastāvēšana un attiecīgā gadījumā tā nesaderība un prettiesiskums, pieņemšanas brīdī tās rīcībā būtu cik vien iespējams vispilnīgākie un visticamākie pierādījumi (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 194. punkts; šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Scott*, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90. punkts, un 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63. punkts).

126 No tā izriet, ka apstrīdētajā lēmumā Komisijai bija jāpierāda, ka valsts atbalsta esamības nosacījumi LESD 107. panta 1. punkta izpratnē ir izpildīti. Šajā ziņā ir jākonstatē – lai gan ir skaidrs, ka dalībvalstij ir rīcības brīvība, apstiprinot transfertcenas, šī rīcības brīvība tomēr nevar

liegt Komisijai tās kompetenci pārbaudīt, vai attiecīgās transfertcenas neizraisa selektīvas priekšrocības piešķiršanu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Šajā kontekstā Komisijai ir jāņem vērā, ka nesaistītu pušu darījuma princips tai ļauj pārbaudīt, vai dalībvalsts apstiprinātā transfertcena atbilst tirgū balstīta rezultāta ticamai aplēstajai vērtībai un vai šajā pārbaudē iespējami konstatētā atšķirība nav plašāka par neprecizitātēm, kuras ir raksturīgas metodei, kas tiek piemērota, lai iegūtu minēto aplēsto vērtību (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 196. punkts).

c) Par Vispārējās tiesas veicamās pārbaudes intensitāti

127 Attiecībā uz Vispārējās tiesas veicamās pārbaudes intensitāti šajā lietā ir jānorāda – kā tas izriet no LESD 263. panta, prasības atcelt tiesību aktu priekšmets ir tajā uzskaitīto Savienības iestāžu pieņemto aktu tiesiskuma pārbaude. Tādējādi ne šādā prasībā izvirzīto pamatu analīzes mērķis, ne tās sekas nav aizstāt lietas pilnīgu izmeklēšanu administratīvajā procesā (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 197. punkts; šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2010. gada 2. septembris, Komisija/*Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 84. punkts.

128 Attiecībā uz valsts atbalsta jomu ir jāatgādina, ka valsts atbalsta jēdzienam, kas ir definēts LESD, ir juridisks raksturs un tas ir jāinterpretē, balstoties uz objektīviem kritērijiem. Šī iemesla dēļ Savienības tiesai, ņemot vērā gan konkrētos tajā iesniegtās lietas apstākļus, gan Komisijas sniegto vērtējumu tehnisko vai sarežģīto raksturu, ir jāveic pilna pārbaude attiecībā uz jautājumu par to, vai pasākums ietilpst LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā (spriedumi, 2014. gada 4. septembris, *SNCM* un Francija/*Corsica Ferries France*, C-533/12 P un C-536/12 P, EU:C:2014:2142, 15. punkts; 2016. gada 30. novembris, Komisija/Francija un *Orange*, C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87. punkts, un 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 198. punkts).

129 Attiecībā uz jautājumu, vai integrēta uzņēmuma transfertcenu noteikšanas metode atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, ir jāatgādina, kā tas jau ir norādīts iepriekš, ka tad, kad Komisija izmanto šo līdzekli, veicot vērtējumu saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, Komisijai ir jāņem vērā tā aptuvenais raksturs. Vispārējās tiesas pārbaude tātad ir vērsta uz to, lai pārbaudītu, vai apstrīdētajā lēmumā konstatētās kļūdas, uz kurām pamatojoties Komisija ir konstatējusi priekšrocības, pārsniedz neprecizitātes, kas ir raksturīgas tādas metodes piemērošanai, kuras mērķis ir iegūt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību (spriedums, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 199. punkts).

2. Par pamatiem un argumentiem, ar kuriem tiek apstrīdēts galvenais priekšrocības konstatējums

130 Kā izklāstīts šī sprieduma 103. punktā, ar pirmā pamata otro daļu lietā T-816/17, kā arī ar pirmo līdz ceturto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apgalvo, ka Komisija ir pārkāpusi LESD 107. panta 1. punktu, secinot apstrīdētā lēmuma 9.2.1. iedaļā ietvertajā galvenajā konstatējumā (apstrīdētā lēmuma 409.–561. apsvērums), ka pastāv priekšrocība *LuxOpCo* interesēs. Precīzāk, ar šiem pamatiem un argumentiem Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas argumentāciju, kura ietverta apstrīdētā lēmuma 394., 395. un 401.–579. apsvērumā un saskaņā ar kuru attiecīgā INN īstenošana aplūkotajā laikposmā esot izraisījusi *LuxOpCo* atlīdzības un tādējādi tās nodokļu nastas samazinājumu salīdzinājumā ar to, kas tai būtu bijis jāsaņem, ja minētais nolēmums nebūtu bijis pieņemts un ja tai būtu bijis

piemērots tāds pats režīms kā jebkurai citai sabiedrībai nodokļu maksātājai, kas ir salīdzināmā situācijā. Ar saviem argumentiem, kas izvirzīti attiecībā uz galveno priekšrocības konstatējumu, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apšauba konkrēti Komisijas konstatējumu, ka *LuxSCS* esot bijusi jāuzskata par pārbaudāmo pusi *TNMM* piemērošanas ietvaros. Tās arī apstrīd Komisijas veiktās *TNMM* piemērošanas *LuxOpCo* precizitāti.

131 Kā norādīts šī sprieduma 110. punktā, iestāšanās rakstā Īrija izsaka argumentus Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītā pirmā pamata atbalstam.

132 Šajā kontekstā Īrija pauž savu nostāju par vairākiem tiesību jautājumiem, kas radušies, interpretējot jēdzienu "nesaistītu pušu darījuma princips", kā to piemērojusi Komisija šajā lietā, kā arī dažās nesenās ar valsts atbalstu saistītās lietās nodokļu jomā. It īpaši Īrija apgalvo, ka Savienības tiesas judikatūrā, proti, 2006. gada 22. jūnija spriedumā Beļģija un *Forum 187* /Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), "nav noteikts, ka dalībvalstīm ir pienākums piemērot [nesaistītu pušu darījuma principu]". Šī dalībvalsts uzskata, ka minētā judikatūra arī nevar būt pamats Luksemburgai noteiktajam pienākumam Luksemburgas valsts tiesībās piemērot nesaistītu pušu darījuma principu (redakcijā, kuru aizstāv Komisija). Visbeidzot Īrija apgalvo, ka 2006. gada 22. jūnija spriedumā Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416) Tiesa nav konstatējusi Savienības tiesībām piemītošu nesaistītu pušu darījuma principu neatkarīgi no tā, kas ir paredzēts valsts tiesībās.

a) Par atsevišķu Īrijas argumentu par priekšrocības pastāvēšanu pieņemamību

133 Komisija apgalvo, ka argumenti, ko Īrija izvirzījusi Luksemburgas Lielhercogistes izvirzītā pirmā pamata atbalstam, ir nepieņemami. Tā uzskata, ka Īrijas argumenti ir vērsti uz to, lai norādītu, ka tā esot kļūdaini interpretējusi jēdzienu "priekšrocība" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, izmantojot neatbilstošu kritēriju, proti, nesaistītu pušu darījuma principu *sui generis*, lai gan patiesībā ar savu pirmo pamatu Luksemburgas Lielhercogiste drīzāk norādot, ka Komisija ir kļūdaini piemērojusi nesaistītu pušu darījuma principu.

134 Šajā ziņā jāatgādina, ka, lai gan saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtu 40. panta trešo daļu un Vispārējās tiesas Reglamenta 142. panta 3. punktu un 145. panta 2. punkta b) apakšpunktu personai, kas iestājusies lietā, nav liegts iesniegt jaunus argumentus vai argumentus, kuri atšķiras no tiem, ko izvirzījis lietas dalībnieks, kuru tā atbalsta, citādi tās iestāšanās lietā būtu tikai prasības pieteikumā minēto argumentu atkārtošana, nevar pieļaut, ka ar šīm normām tai tiktu atļauts labot vai pārveidot prasības pieteikumā noteiktos tiesvedības ietvarus, izvirzot jaunus pamatus (skat. spriedumu, 2019. gada 20. septembris, *Le Port de Bruxelles* un *Région de Bruxelles-Capitale* /Komisija, T-674/17, nav publicēts, EU:T:2019:651, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

135 Citiem vārdiem sakot, ar šīm tiesību normām personai, kas iestājusies lietā, ir piešķirtas tiesības patstāvīgi izvirzīt ne tikai argumentus, bet arī pamatus, ciktāl ar tiem tiek atbalstīti vienas puses prasījumi un tie nav pilnīgi nesaistīti ar apsvērumiem, kas ir pamatā strīdam starp prasītāju un atbildētāju, kā rezultātā tiktu mainīts to priekšmets (skat. spriedumu, 2019. gada 20. septembris, *Le Port de Bruxelles* un *Région de Bruxelles-Capitale*/Komisija, T-674/17, nav publicēts, EU:T:2019:651, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

136 Šajā lietā ir jākonstatē, ka Īrija ar saviem argumentiem būtībā atsaucas uz Komisijas izvirzīto juridisko pamatu attiecībā uz Luksemburgas Lielhercogistei uzlikto pienākumu piemērot nesaistītu pušu darījuma principu. Īrija tādējādi apstrīd šī principa, kā to Komisija ir piemērojusi apstrīdētajā lēmumā, tiesiskos avotus. Turklāt Īrijas argumenti attiecas uz šī principa satura interpretāciju, nevis uz tā piemērošanu, izmantojot transfertcenu noteikšanas metodi.

137 Taču ir skaidrs, ka nesaistītu pušu darījuma princips, kāds tas ir piemērojams šajā lietā, var tikt izsecināts *LIR*, kurā izdarīti grozījumi, 164. panta 3. punkta. Šis elements konkrēti izriet no apstrīdētā lēmuma 241. apsvēruma, un lietas dalībnieki šo secinājumu nav apstrīdējuši. Luksemburgas Lielhercogistes pirmais pamats neattiecas ne uz jautājumu par to, kāds ir minētā principa tiesiskais avots, ne arī uz šī principa interpretācijas jautājumiem. Faktiski ar savu pirmo pamatu Luksemburgas Lielhercogiste atsaucas uz iespējamām kļūdām, Komisijai piemērojot atsevišķas transfertcenas noteikšanas metodes argumentācijā par priekšrocības pastāvēšanu, ņemot vērā, ka šīs metodes ļauj galu galā konstatēt, vai honorārs atbilst nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošam rezultātam.

138 No tā izriet, ka argumenti, ko Īrija ir izvirzījusi Luksemburgas Lielhercogistes pirmā pamata atbalstam, nav saistīti ar apsvērumiem, kas pamato tās pirmo pamatu. Šī iemesla dēļ tie ir jānoraida kā nepieņemami.

b) Par Luksemburgas Lielhercogistes un "Amazon" izvirzīto pamatu un argumentu, kuri attiecas uz galveno priekšrocības konstatējumu, pamatotību

139 Papildinot šī sprieduma 130. punktā izklāstītos elementus, ir jānorāda, ka pirmā pamata pirmajā daļā lietā T-816/17, kā arī pirmajā pamatā lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas atteikuma piemērot *CUP* metodi *ex post* analīzē, balstoties uz salīdzināmajiem nolīgumiem, ko *Amazon.com* iesniedza Komisijai, pamatotību.

140 Ar pirmā pamata otrās daļas pirmo un otro iebildumu lietā T-816/17, kā arī otro pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apgalvo, ka funkcionālā analīze, ko Komisija veica, piemērojot *TNMM*, ir kļūdaina, jo tā ir secinājusi, ka *LuxSCS* bija vismazāk sarežģītā puse un ka Komisijas veiktā *TNMM* piemērošana ir bijusi balstīta uz kļūdainām metodoloģiskajām izvēlēm.

141 Ar pirmā pamata otro daļu lietā T-816/17, kā arī trešo pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apgalvo, ka Komisija savā galvenajā analīzē patvaļīgi un neobjektīvi ir izvēlējusies liecības, kas sniegtas šī sprieduma 14. punktā minētajā ASV procedūrā.

142 Ar pirmā pamata trešo daļu lietā T-816/17, kā arī otrā pamata sesto daļu un ceturto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apgalvo, ka Komisijas iegūtais rezultāts apstrīdētajā lēmumā atšķiras no rezultāta, kas ir ticams pietuvinājums uz tirgu balstītam iznākumam

143 Tādējādi būtībā Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* argumenti pret galveno priekšrocības konstatējumu ir vērsti uz to, lai apstrīdētu, pirmkārt, faktu, ka Komisija ir noraidījusi *CUP* metodes izmantošanu, un, otrkārt, Komisijas veikto *TNMM* piemērošanu.

144 Attiecībā uz argumentiem, ar kuriem ir apstrīdēts fakts, ka Komisija ir noraidījusi *CUP* metodes izmantošanu, ir jānorāda, ka nav strīda par to, ka attiecīgajā INN šī metode nav piemērota. Pat ja šī metode būtu pārbaudīta 2003. gada ziņojumā par transfertcenām, kas nodokļu iestādēm tika

iesniegts INN pieprasījuma atbalstam, tā netika izmantota 2003. gada 23. oktobra vēstulē, ar kuru *Amazon* lūdza apstiprināt honorāra aprēķināšanas metodi (skat. šī sprieduma 9. punktu). Kā it īpaši izriet no apstrīdētā lēmuma 542. apsvēruma, analīzē, kuras mērķis bija pierādīt priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē pastāvēšanu, Komisija ir balstījusies vienīgi uz *TNMM*. Tomēr Komisijas vērtējumi, ar kuriem tika noraidīta *CUP* metodes piemērojamība (apstrīdētā lēmuma 521.–538. apsvērums), nepierāda LESD 107. panta 1. punktā paredzētā pirmā nosacījuma pastāvēšanu. Ņemot vērā, ka Komisija ir tā, kurai ir jāpierāda priekšrocības pastāvēšana (skat. šī sprieduma 125. un 126. punktu), un tā kā Komisijas vērtējumi, ar kuriem tika noraidīta *CUP* metodes piemērojamība, to nepierāda, nav lietderīgi aplūkot prasītāju argumentus un pamatus attiecībā uz *CUP* metodi.

145 Runājot par argumentiem, ar kuriem ir apstrīdēta Komisijas apsvērumu attiecībā uz šīs iestādes veikto *TNMM* piemērošanu pamatotība (skat. šī sprieduma 146.–297. punktu), pirmkārt, būs jānorāda ESAO vadlīniju par transfertcenu noteikšanu atbilstošā versija (skat. šī sprieduma 146.–155. punktu). Otrkārt, būs jāpārbauda, vai Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* ir tiesīgas apgalvot, ka Komisija, apstrīdētajā lēmumā piemērojot *TNMM*, ir pieļāvusi kļūdas, kas atspēkotu tās galveno priekšrocības konstatējumu (skat. šī sprieduma 156.–297. punktu).

1) Par dažu ESAO vadlīniju, ko Komisija izmanto TNMM piemērošanai, atbilstību laikā

146 Lai pierādītu priekšrocības pastāvēšanu, Komisija apstrīdētā lēmuma 9.2. iedaļā piemēroja virkni ESAO vadlīniju transfertcenu jomā dažādās to redakcijās.

147 Ar otrā pamata otrās daļas pirmo iebildumu Luksemburgas Lielhercogiste būtībā apgalvo, ka šajā lietā ir jāņem vērā ekonomiskais konteksts un tiesiskais regulējums, kas bija spēkā 2003. gadā. Papildus faktam, ka attiecīgā INN pieņemšanas brīdī – 2003. gadā –, tāpat kā brīdī, kad tas pēdējo reizi tika pagarināts 2010. gadā, ESAO vadlīnijas bija tikai indikatīvi norādījumi Luksemburgas iestādēm un tās nebija tām saistošas, vienīgās ESAO vadlīnijas, kas bija pieejamas INN pieņemšanas brīdī, bija ESAO 1995. gada vadlīnijas. Apstrīdētajā lēmumā Komisija tomēr esot atsaukusies uz ESAO 2010. un 2017. gada vadlīnijām, un tas esot līdzvērtīgi neatbilstošai atsauces sistēmas piemērošanai *ratione temporis*, kura bija jānosaka, pamatojoties uz faktiem un cenu aprēķina metodēm, kas pastāvēja attiecīgo pasākumu pieņemšanas brīdī.

148 *Amazon* piebilst, ka ar ESAO 2010. un 2017. gada vadlīnijām ir veikti vairāki būtiski grozījumi salīdzinājumā ar to 1995. gada redakciju, piemēram, ir ieviesta funkciju analīzes metode "Attīstīšana, uzlabošana, uzturēšana, aizsardzība un izmantošana" (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation*; turpmāk tekstā – "*DEMPE* funkcijas"). *Amazon* it īpaši apstrīd šīs metodes piemērošanas, ko veikusi Komisija, atbilstību, jo tā tika ieviesta tikai pēc attiecīgā INN pieņemšanas, proti, ESAO vadlīniju 2017. gada redakcijā.

149 Komisija apstrīd šos argumentus.

150 Vispirms tā norāda, ka apstrīdētajā lēmumā ESAO vadlīnijas nav piemērotas tā, it kā tās būtu saistošas, bet gan kā līdzeklis, kas tai palīdz piemērot kritēriju, kuru Tiesa ir noteikusi 2006. gada 22. jūnija sprieduma Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416) 95. punktā. Komisija uzskata, ka pretēji tam, ko, šķiet, apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste, Luksemburgas nodokļu administrācija ir regulāri balstījusies uz šīm vadlīnijām, lai interpretētu nesaistītu pušu darījuma principu, līdz ar to ESAO principi joprojām ir piemērojami šajā lietā.

151 Turpinājumā Komisija piebilst, ka visi apstrīdētajā lēmumā formulētie konstatējumi ir balstīti uz ESAO vadlīnijām to 1995. gada redakcijā un ka atsauces uz ESAO 2010. un 2017. gada vadlīnijām ir minētas tikai tad, ja šajās vēlākajās redakcijās ir skaidrotas 1995. gada vadlīnijas, tomēr tās negrozot.

152 Šajā lietā no vairākām apstrīdētā lēmuma zemsvītras piezīmēm izriet, ka Komisija savus vērtējumus par priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē pastāvēšanu ir pamatojusi – kaut arī tikai daļēji – ne tikai ar ESAO vadlīnijām to 1995. gada redakcijā, bet arī ar minētajām vadlīnijām to 2010. un 2017. gada redakcijā. Runājot par ESAO vadlīniju 1995., 2010. un 2017. gada redakcijām, ir jākonstatē, ka atšķirības tajās ir dažāda veida. Dažas atšķirības ir vienkārši precizējumi, kuriem nav nekādas ietekmes uz iepriekš spēkā esošajām redakcijām, citas ir nebijuši papildinājumi, proti, ieteikumi, kas nepastāvēja, tostarp netieši, iepriekšējās redakcijās. Viens no ESAO vadlīniju jauniem papildinājumiem, kas parādījās tikai 2017. gada redakcijā, ir *DEMPE* funkciju analīzes metode (skat. šī sprieduma 148. punktu). Galvenajā konstatējumā par ekonomiskās priekšrocības pastāvēšanu Komisija it īpaši ir balstījusies uz šo analīzes metodi.

153 Šajā ziņā ir jāatgādina, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 1. panta un – netieši – jo īpaši no tā 394. un 620. apsvēruma, attiecīgais pasākums, kuru ir identificējusi Komisija, ir attiecīgais INN, kā arī *LuxOpCo* sabiedrību gada ienākuma nodokļa deklarāciju, kuras balstītas uz minēto nolēmumu, turpmāka pieņemšana. Aplūkotajā laikposmā *LuxOpCo* sagatavoja savas nodokļu deklarācijas, pamatojoties uz aprēķina metodi, kas apstiprināta attiecīgajā INN, un minētais nolēmums tika pagarināts 2006. un 2010. gadā.

154 Ņemot vērā šos apstākļus, ir jākonstatē, ka Komisija savu vērtējumu par priekšrocības pastāvēšanu varēja pamatot ar pamatnostādnēm – kas turklāt nav saistošs instruments –, kas izriet no ESAO vadlīnijām to 1995. gada redakcijā. Taču, tā kā Komisija ir pamatojusies uz ESAO vadlīnijām to 2010. gada redakcijā, šī pēdējā minētā redakcija nav atbilstoša, ja vien runa nav tikai par jau 1995. gadā izstrādāto vadlīniju lietderīgu skaidrojumu bez papildinājumiem. Turklāt, ņemot vērā, ka tās tika publicētas pēc aplūkotā laikposma, un tā kā tajās ietvertie ieteikumi lielā mērā ir attīstījušies salīdzinājumā ar 1995. gada vadlīnijām, ESAO vadlīnijām to 2017. gada redakcijā šajā lietā nav nozīmes.

155 It īpaši attiecībā uz *DEMPE* funkciju analīzes metodi to nevar uzskatīt par atbilstošu laikā šajā lietā, jo tā ir instruments, kas tika izstrādāts tikai ESAO 2017. gada vadlīnijās.

2) Par apgalvotajām Komisijas pieļautajām kļūdām, piemērojot TNMM apstrīdētajā lēmumā

156 Kā izklāstīts šī sprieduma 9. punktā, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd virkni Komisijas vērtējumu saistībā ar *TNMM* piemērošanu galvenā priekšrocības konstatējuma ietvaros.

157 Atgādinājumam – *TNMM* ir netieša transfertcenu noteikšanas metode. Kā aprakstīts ESAO 1995. gada vadlīniju 3.26. punktā, ar šo metodi uz piemērotas bāzes pamata tiek noteikta tīrā peļņa, ko nodokļu maksātājs gūst kontrolēta darījuma vai kontrolētu darījumu, kuri ir cieši saistīti vai nepārtraukti, rezultātā. Lai noteiktu šo piemēroto bāzi, ir jāizvēlas tāds peļņas līmeņa rādītājs kā izmaksas, pārdošanas apjoms vai aktīvi. Kontrolēta darījuma rezultātā nodokļu maksātāja gūtās tīras peļņas rādītājs ir jānosaka, atsaucoties uz tīrās peļņas, ko šis pats nodokļu maksātājs vai neatkarīgs uzņēmums gūst, īstenojot salīdzināmus darījumus brīvā tirgū, rādītāju.

158 Kā izriet no ESAO 1995. gada vadlīniju 3.26. punkta, *TNMM* nozīmē, ka ir jāidentificē darījuma puse, attiecībā uz kuru tiek pārbaudīts peļņas līmeņa rādītājs, piemēram, izmaksu uzcenojums. Šī puse ir apzīmēta kā "pārbaudāmā puse". Tā ir puse, kuras tā sauktais "nesaistītu pušu darījumam" atbilstošais uzcenojums ir jānosaka. Parasti pārbaudāmā puse ir tā, kurai pēc iespējas uzticamāk var piemērot transfertcenu noteikšanas metodi un kurai var atrast visuzticamākos salīdzināmos elementus.

159 Pārbaudāmo pusi izvēlas, pamatojoties uz grupas iekšienē īstenotā darījuma pušu funkcionālo analīzi. Saskaņā ar ESAO 1995. gada vadlīniju 3.43. punktu pārbaudāmā puse visbiežāk būs tā, kuras funkcionālā analīze ir vismazāk sarežģīta. Saskaņā ar izpratni, kas pastāvēja jau laikā, kad bija piemērojamas 1995. gada vadlīnijas, funkcionālā analīze visbiežāk nozīmē, ka ir jāpārbauda struktūras veiktās funkcijas, tās rīcībā esošie aktīvi un riski, ko tā uzņemas.

160 Turklāt jānorāda, ka *TNMM* tiek uzskatīta par piemērotu metodi, lai pārbaudītu tās puses nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību, kura nesniedz nevienu unikālu vai vērtīgu ieguldījumu saistībā ar darījumu, kas ir transfertcenu analīzes priekšmets.

161 Šajā lietā Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* neapstrīd Komisijas veikto *TNMM* izvēli kā tādu. Taču tās apstrīd vienīgi to, ka šīs metodes piemērošana veidā, kā to veica Komisija, bija pareiza. Pirmkārt, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas veikto funkcionālo analīzi un *LuxSCS* kā pārbaudāmās puses izvēli *TNMM* piemērošanas nolūkā, otrkārt, *LuxSCS* atlīdzības aprēķinu, proti, peļņas līmeņa rādītāja un uzcenojuma likmes izvēli, ko veikusi Komisija, piemērojot *TNMM*, un, treškārt, iegūtā rezultāta uzticamību.

i) Par funkcionālo analīzi un Komisijas veikto "LuxSCS" kā pārbaudāmās puses izvēli

162 Apstrīdētā lēmuma 409.–561. apsvērums, proti, apsvērumi, kas attiecas uz galveno priekšrocības konstatējumu, būtībā ir vērsti uz to, lai galvenokārt pierādītu, ka šajā lietā Luksemburgas nodokļu iestādēm bija jāpiemēro *TNMM* un jāizvēlas *LuxSCS* par pārbaudāmo pusi, jo tā, ņemot vērā Komisijas veikto funkcionālo analīzi, esot "vismazāk sarežģītā" puse. No šiem apsvērumiem arī izriet, ka Komisijas ieskatā, ja Luksemburgas nodokļu iestādes būtu piemērojušas *TNMM*, izvēloties *LuxSCS* kā pārbaudāmo pusi, *LuxOpCo* atlīdzība būtu bijusi lielāka par atlīdzību, kas noteikta, piemērojot attiecīgo INN. Komisija uzskatīja, ka līdz ar to, piemērojot *TNMM* un izvēloties *LuxSCS* kā pārbaudāmo pusi, būtu noteikts mazāks *LuxSCS* honorārs un tādējādi lielāka *LuxOpCo* atlīdzība.

163 Ar pirmā pamata otro daļu lietā T-816/17 un otro pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas veikto funkcionālo analīzi. Tās it īpaši norāda, ka Komisija ir par zemu novērtējusi *LuxSCS* funkcijas, kā arī tās mobilizētos aktīvus un riskus, ko tā uzņēmusies. Tās uzskata, ka *LuxSCS* turējumā bija nemateriālie aktīvi un tā veica unikālas un vērtīgas funkcijas, tādēļ to nevarot izvēlēties par pārbaudāmo struktūru Komisijas īstenotās *TNMM* piemērošanas nolūkos.

164 Šajā kontekstā ir jāuzsver, ka ar savu argumentāciju attiecībā uz galveno priekšrocības konstatējumu Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* neapstrīd Komisijas veiktās izvēles pamatotību, kad tā izvēlējās *TNMM* kā piemērotu metodi, lai noteiktu to, ka honorārs atbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Apstrīdot Komisijas vērtējumus attiecībā uz *LuxSCS* funkcionālo analīzi, kas ietverta apstrīdētā lēmuma 9.2.1.1. iedaļā, Luksemburgas Lielhercogiste

un *Amazon* būtībā apstrīd Komisijas apgalvojumu, ka Luksemburgas nodokļu iestādēm *LuxSCS* esot bijis jāuzskata par "vismazāk sarežģīto" pusi un tātad par pārbaudāmo pusi *TNMM* piemērošanas ietvaros.

165 Lai atbildētu uz šiem Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* argumentiem, saskaņā ar kuriem Komisijai neesot bijis tiesību secināt, ka Luksemburgas nodokļu iestādēm bija jāpiemēro *TNMM* un jāizvēlas *LuxSCS* kā pārbaudāmā puse, *LuxOpCo* funkcionālās analīzes pamatotība nav jāpārbauda. Tomēr, tā kā Komisija vēlējās piemērot *TNMM*, izvēloties *LuxSCS* kā pārbaudāmo pusi, pietiek ar to, ka tiek pārbaudīta *LuxSCS* funkcionālās analīzes, kā tā izriet no apstrīdētā lēmuma 9.2.1.1. iedaļas, pamatotība un vai, ņemot vērā šo analīzi, bija iespējams pietiekami uzticami piemērot *TNMM LuxSCS*.

166 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar ESAO 1995. gada vadlīniju 3.43. punktu pusei, kurai tiek piemērota *TNMM*, "ir jābūt uzņēmumam, attiecībā uz kuru var identificēt uzticamus datus par visciešāk salīdzināmiem darījumiem", ka tas "bieži nozīmēs, ka ir jāizvēlas asociētais uzņēmums, kas ir vismazāk sarežģītais starp uzņēmumiem, uz kuriem attiecas darījums, un kam nav vērtīgu nemateriālo aktīvu vai unikālu aktīvu", un ka "tomēr izvēli var ierobežot nepietiekami pieejamie dati". Saskaņā ar šo punktu, citiem vārdiem sakot, ja parasti struktūra, attiecībā uz kuru ir pieejams vairāk uzticamas informācijas, lai identificētu salīdzināmus elementus, bieži ir "vismazāk sarežģītā" struktūra, *TNMM* piemērošanas mērķis nav obligāti padarīt šo piemērošanu atkarīgu no "vismazāk sarežģītās" struktūras identificēšanas. Turpretī šīs metodes piemērošanā svarīgs ir tas, ka ir identificēta puse, attiecībā uz kuru var atrast visuzticamākos datus, no vienas puses, un jautājums par to, vai *TNMM* var tikt ticami piemērota šai pusei, no otras puses.

167 Ņemot vērā šī sprieduma 166. punktā izklāstīto un kā tas izriet it īpaši no ESAO 1995. gada vadlīniju 3.26., 3.28., 3.29., 3.34. un 3.43. punkta, *TNMM* piemērošana noteikti nozīmē, ka ir jāatrod uzticami dati, lai veiktu salīdzinājumu ar pārbaudāmo pusi. Tādējādi visi vērtējumi attiecībā uz funkcionālo analīzi, funkciju pārbaudi, apsvērumi par aktīviem un uzņemtajiem riskiem, kā arī visi apsvērumi par īstenoto aktīvu "unikalitāti un vērtību" ir tikai kritēriji, kas ir jāņem vērā, izvēloties pārbaudāmo pusi, lai nodrošinātu uzticama rezultāta iegūšanu.

168 Iebildumi, ar kuriem tiek apstrīdēta Komisijas veiktā *LuxSCS* funkcionālā analīze, kā arī tās secinājums, ka šai struktūrai bija jābūt pārbaudāmajai struktūrai, ir jāizvērtē, ņemot vērā šos apsvērumus.

169 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka apstrīdētā lēmuma 9.2.1.1.1. iedaļā (šī lēmuma 419.–429. apsvērums) Komisija ir aprakstījusi *LuxSCS* īstenotās funkcijas kontrolētā darījuma ietvaros.

170 Būtībā, kā tas ir rezumēts apstrīdētā lēmuma 418. apsvērumā, Komisijas analīze ir balstīta uz trim galvenajiem apgalvojumiem. Vispirms tā uzskatīja, ka *LuxSCS* nav īstenojusi "aktīvas" funkcijas, kas saistītas ar nemateriālo aktīvu izstrādi, uzlabošanu, pārvaldību un izmantošanu, ka tai nebija šādu pilnvaru *LuxOpCo* piešķirtās ekskluzīvās licences dēļ un ka tai arī nebija kapacitātes to darīt. Turpinājumā Komisija norādīja, ka tās ieskatā *LuxSCS* nav izmantojusi ar šiem nemateriālajiem aktīviem saistītos aktīvus, bet gan vienkārši bija minēto aktīvu īpašumtiesību un licences uz tiem pasīva turētāja saskaņā ar *CSA*. Visbeidzot tā norādīja, ka *LuxSCS* nebija ne uzņēmusies, ne kontrolējusi ar šīm darbībām saistītos riskus, tāpat kā tai nebija ne operatīvās, ne finansiālās kapacitātes to darīt.

171 Apstrīdētā lēmuma 429. apsvērumā Komisija secināja, ka aplūkotajā laikposmā vienīgās funkcijas, ko faktiski varētu uzskatīt par tādām, ko ir īstenojusi *LuxSCS*, ir funkcijas, kas saistītas ar "likumīgo īpašumtiesību" uz tās nemateriālajiem aktīviem uzturēšanu, lai gan šīs funkcijas tika īstenotas *LuxOpCo* kontrolē. Tādējādi, kā izriet no apstrīdētā lēmuma 418. un 430. apsvēruma, *LuxSCS* bija tikai "pasīva" nemateriālo aktīvu turētāja.

172 Turpinājumā apstrīdētā lēmuma 9.2.1.1.2. iedaļā "*LuxSCS* izmantotie aktīvi", it īpaši šī lēmuma 430. apsvērumā, Komisija būtībā vēlreiz atgādināja, ka *LuxSCS* ir vienīgi pasīva nemateriālo aktīvu turētāja. Apstrīdētā lēmuma 431. apsvērumā Komisija apstrīdēja faktu, ka *LuxSCS* būtu izmantojusi nemateriālos aktīvus, tos licencējot *LuxOpCo*. Apstrīdētā lēmuma 432. apsvērumā tā atkārtoja savu atzinumu, saskaņā ar kuru jebkurā gadījumā *LuxSCS* nebija kapacitātes faktiski izmantot nemateriālos aktīvus.

173 Visbeidzot apstrīdētā lēmuma 9.2.1.1.3. iedaļā (šī lēmuma 436.–446. apsvērums) "*LuxSCS* uzņemtie riski" Komisija analizēja *LuxSCS* riskus, jo šiem riskiem bija nozīme saistībā ar licences līgumu. Minētā lēmuma 446. apsvērumā tā šajā ziņā secināja, ka nevar uzskatīt, ka *LuxSCS* ir faktiski uzņēmusies riskus saistībā ar *Amazon* nemateriālo aktīvu attīstību, uzlabošanu, pārvaldību un izmantošanu, un ka tai nebija finansiālas kapacitātes uzņemties šādus riskus.

174 Turklāt apstrīdētā lēmuma 9.2.1.4.1. iedaļā "Analizējamai [Pārbaudāmajai] pusei vajadzētu būt *LuxSCS*" Komisija būtībā apstiprināja, ka ir jāizvairās no turējumā esošo aktīvu sarežģītības sajaukšanas ar attiecīgās grupas iekšienē veiktā darījuma pušu īstenoto funkciju sarežģītību (apstrīdētā lēmuma 546. apsvērums). Pēc tam tā apgalvoja, ka nekas neļaujot apgalvot, ka asociēts grupas uzņēmums, kas licencē kādu nemateriālo aktīvu citam grupas uzņēmumam, īsteno sarežģītākas funkcijas nekā licences turētājs tikai tādēļ, ka tas ir sarežģīta aktīva likumīgais īpašnieks (apstrīdētā lēmuma 546. apsvērums). Līdz ar to Komisijas ieskatā Luksemburgas nodokļu administrācijai esot bijis jānoraida *Amazon* apgalvojums, ka vienkāršas likumīgas īpašumtiesības uz nemateriāliem aktīviem pašas par sevi ir "unikāls ieguldījums". Tai drīzāk esot bijis jāpieprasa funkcionāla analīze, kas pierādītu, ka *LuxSCS* veic "unikālas un vērtīgas funkcijas" (pārsūdzētā sprieduma 547. apsvērums). Visbeidzot Komisija uzskatīja, ka, lai gan *LuxSCS* aplūkotajā laikposmā bija nemateriālo aktīvu likumīgā īpašniece, apstrīdētā lēmuma 9.2.1.1. iedaļā veiktā funkcionālā analīze pierādot, ka šī sabiedrība nav īstenojusi nekādas "aktīvas" un būtiskas funkcijas saistībā ar to attīstību, uzlabošanu, uzturēšanu un izmantošanu (apstrīdētā lēmuma 548. apsvērums).

175 Komisijas vērtējumi attiecībā uz *LuxSCS* funkcijām lielā mērā pārklājas ar vērtējumiem par *LuxSCS* izmantotajiem aktīviem. Tas pats attiecas uz argumentiem, kurus Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* ir izvirzījušas pret šiem vērtējumiem. Līdz ar to šie argumenti ir jāanalizē kopā, pēc tam ir jāanalizē tie, kas attiecas uz riskiem, kurus uzņēmusies *LuxSCS*, lai pārbaudītu, vai Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka minētā sabiedrība bija jāizvēlas par pārbaudāmo struktūru.

– *Par "LuxSCS" funkcijām un aktīviem*

176 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas apgalvojumus par *LuxSCS* funkcijām. Savukārt attiecībā uz *LuxSCS* nemateriālajiem aktīviem abas iepriekš minētās ir vienisprātis par to, ka tie bija "unikāli un vērtīgi", tomēr nedefinējot šos jēdzienus.

177 Pirmkārt, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* pārmet Komisijai, ka tā nav ņēmusi vērā faktu, ka ESAO vadlīnijās to 1995. gada redakcijā bija noteikts, ka puse, kura ir nemateriālo aktīvu turētāja, parasti nav pārbaudāmā puse *TNMM* piemērošanas nolūkā. Šajā ziņā Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* uzstāj, ka *LuxSCS* turējumā bija unikāli un vērtīgi nemateriālie aktīvi. Tehnoloģijai, ko nodrošināja *LuxSCS*, esot bijusi centrālā loma *Amazon* grupas darbības attīstīšanā Eiropā. Šie nemateriālie aktīvi esot bijuši nepieciešami visām *Amazon* grupas darbībām Eiropā. Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste uzsver, ka, piešķirot *LuxOpCo* licenci uz nemateriālajiem aktīviem, *LuxSCS* ir ļāvusi *LuxOpCo* gūt labumu no *ATI* un *A 9* Amerikas Savienotajās Valstīs īstenotajām attīstības darbībām un ir tai ļāvusi optimāli izmantot šos aktīvus. Līdz ar to *LuxOpCo* esot jāmaksā atlīdzība *LuxSCS* ne tikai par tās ieguldījumu, bet arī netieši *Amazon* grupas ASV struktūrām par viņu ieguldījumu.

178 Otrkārt, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas nostāju attiecībā uz to, ka jānošķir tā sauktās "aktīvās" funkcijas no tā sauktajām "pasīvajām" funkcijām un minētajā funkcionālajā analīzē jāizmanto tikai pēdējās minētās. Šajā saistībā tās pārmet Komisijai arī to, ka tā funkciju analīzē nav ņēmusi vērā faktu, ka *LuxSCS* ir nodevusi *LuxOpCo* rīcībā nemateriālos aktīvus kontrolētā darījuma ietvaros. *Amazon* piebilst, ka nemateriālo aktīvu nodošana rīcībā, piešķirot *LuxOpCo* licenci, nozīmē, ka *LuxSCS* izmanto šos aktīvus, kā tas ir ieteikts ESAO 2017. gada vadlīniju 6.32. punktā.

179 Treškārt, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* norāda, ka *LuxSCS* pretēji tam, ko norāda Komisija, ir pildījusi unikālas un vērtīgas funkcijas. Šajā kontekstā tās it īpaši norāda, ka ar savu ieguldījumu *CSA LuxSCS* veicināja nemateriālo aktīvu nepārtrauktu attīstību, pat ja tai neesot bijis darbinieku. Tāpat Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* uzskata, ka ASV struktūru *ATI* un *A 9* ieguldījumi, proti, intelektuālā īpašuma nepārtrauktā attīstība un uzlabojumi, ir jāpiedēvē *LuxSCS* vai arī tie ir jāuzskata par daļu no *LuxSCS* ieguldījuma. Tās uzskata, ka *LuxSCS* tādējādi esot īstenojusi "unikālas un vērtīgas" funkcijas, kas pamato to, ka tā tiek uzskatīta par darījuma sarežģītāko pusi. *Amazon* turklāt apgalvo, ka tam, vai *LuxSCS* bija kapacitāte vienpersoniski pilnībā nodrošināt elektroniskās tirdzniecības uzņēmuma darbību, nepiešķirot licenci uz nemateriālajiem aktīviem citai struktūrai, vai tā nebija, neesot nozīmes, lai novērtētu tās funkciju unikālo raksturu.

180 Komisija apstrīd šos argumentus.

181 Komisija uzsver, ka *LuxSCS* ir tikai "pasīva" nemateriālo aktīvu turētāja un ka tā tos faktiski nav izmantojusi. Vienīgi īpašumtiesības uz unikālu un vērtīgu nemateriālo aktīvu neesot pietiekamas, lai uzskatītu, ka šī struktūra ir sarežģīta. Šajā gadījumā ar to arī nepietiek, lai pamatotu gandrīz visas *LuxOpCo* gūtās peļņas piešķiršanu *LuxSCS*, pat ja nevienu no *LuxOpCo* darbībām nevarētu veikt bez piekļuves nemateriālajiem aktīviem. Pēc licences līguma noslēgšanas *LuxSCS* vairs neesot bijusi tiesīga izmantot aktīvus, kā arī tai neesot bijusi tam nepieciešamā kapacitāte. Tikai *LuxOpCo* savas komercdarbības ietvaros esot izmantojusi nemateriālos aktīvus. Šajā kontekstā Komisija arī atgādina, ka *LuxSCS* nebija darbinieku un tai nebija kapacitātes īstenot funkcijas saistībā ar nemateriālo aktīvu attīstību, uzlabošanu un izmantošanu.

182 Turklāt Komisijas ieskatā Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* nepareizi atsaucas uz *Amazon* grupas struktūru, kas atrodas ASV, ieguldījumiem (skat. šī sprieduma 179. punktu), jo uz šīm pēdējām minētajām struktūrām neattiecas licences līgums un tās darbojas neatkarīgi no *LuxSCS*. Jebkādai šo struktūru iespējamai funkcijai, kas ir saistīta ar nemateriālajiem aktīviem, apstāklim, ka *Amazon.com* deva norādījumus *LuxSCS* vai *LuxOpCo*, vai arī iepirkšanas līguma un *CSA* iezīmēm līdz ar to neesot nozīmes *LuxSCS* funkcionālajā analīzē. Tādējādi *ATI* un *A 9* īstenotās

attīstības funkcijas nevarot attiecināt uz *LuxSCS*, jo dažādās *CSA* puses rīkojas katra savā vārdā un uzņemas savus riskus. Komisija apgalvo, ka jebkurā gadījumā iepirkšanas līgumā un *CSA* jau bija noteikta nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša atlīdzība par *ATI* un *A 9* īstenotajām funkcijām, kas saistītas ar nemateriālajiem aktīviem. Jebkurš cits ar nemateriālajiem aktīviem saistīts darījums grupas iekšienē starp Amerikas struktūrām un *LuxOpCo*, kuru esamību katrā ziņā neesot pierādījusi ne Luksemburgas Lielhercogiste, ne *Amazon*, nevar attaisnot *LuxOpCo* atlikušās peļņas pārskaitīšanu *LuxSCS*.

183 Šajā ziņā, pirmām kārtām, ir jāatgādina, kā tas jau ir norādīts šī sprieduma 166. punktā, ka saskaņā ar ESAO 1995. gada vadlīniju 3.43. punktu "asociētajam uzņēmumam, kuram tiek piemērota darījumu tīrās peļņas metode (*TNMM*), būtu jābūt uzņēmumam, attiecībā uz kuru var identificēt uzticamus datus par visciešāk salīdzināmiem darījumiem", un "tas bieži nozīmē[jot], ka ir jāizvēlas asociētais uzņēmums, kas [esot] vismazāk sarežģītais starp uzņēmumiem, uz kuriem attiecas darījums, un kam [neesot] vērtīgu nemateriālo aktīvu vai unikālu aktīvu". Jēdziens "unikāli aktīvi" vai "vērtīgi aktīvi" ESAO 1995. gada vadlīnijās nav skaidri paskaidrots.

184 No ESAO 1995. gada vadlīniju 3.43. punkta izriet, ka ar šīm vadlīnijām tika ieteikts neizvēlēties par pārbaudāmo pusi *TNMM* piemērošanas nolūkā pusi, kuras turējumā ir unikāli un vērtīgi aktīvi, bet gan dot priekšroku citai struktūrai, kas piedalās kontrolētajā darījumā. Minētā 3.43. punkta pamatā esošā loģika ir tāda, ka parasti ir sarežģītāk atrast uzticamus salīdzināmus datus, lai pārbaudītu to kontrolētā darījuma pusi, kurai pieder unikāli un vērtīgi nemateriālie aktīvi. Šī izpratne izriet arī no ESAO 1995. gada vadlīniju 6.26. punkta. Saskaņā ar šo punktu gadījumā, ja nemateriālais īpašums ir ļoti vērtīgs, var būt grūti identificēt salīdzināmus darījumus starp neatkarīgiem uzņēmumiem. No šī paša punkta izriet, ka salīdzināmu datu identificēšana ir grūtāka attiecībā uz pusi, kurai pieder unikāli un vērtīgi nemateriālie aktīvi. Jānorāda, ka ESAO 1995. gada vadlīniju 6.26. punkta pamatā ir pieņēmums, saskaņā ar kuru nemateriālu aktīvu var uzskatīt par "unikālu", ja attiecībā uz šo aktīvu nav salīdzināmu datu. Nemateriāls aktīvs ir "vērtīgs", ja tas ļauj gūt ievērojamus ienākumus. Turklāt ir jākonstatē, ka šī izpratne atbilst ESAO 2017. gada vadlīniju 6.17. punktā ietvertajai jēdziena definīcijai. No šī punkta izriet, ka "unikāli un vērtīgi nemateriālie aktīvi" ir tie, kas, pirmkārt, nav salīdzināmi ar nemateriālajiem aktīviem, ko izmanto potenciāli salīdzināmu darījumu puses, un, otrkārt, kuru izmantošanai darījumos būtu jārada lielāka ekonomiskā peļņa nākotnē par peļņu, ko varētu sagaidīt, ja nebūtu minēto nemateriālo aktīvu.

185 Šajā lietā, pirmkārt, nav strīda par to, ka *LuxSCS* piederēja tiesības uz *Amazon* grupas nemateriālajiem aktīviem Eiropā un ka tā šos aktīvus nodeva *LuxOpCo* rīcībā saskaņā ar licences līgumu.

186 Šajā ziņā papildus šī sprieduma 4. un 5. punktā norādītajiem elementiem ir jānorāda, ka atbilstoši starp *ATI* un *LuxSCS* 2005. gada 1. janvārī noslēgtajam cesijas līgumam, kas ir viena no iepirkšanas līguma sastāvdaļām, *LuxSCS* tika nodotas īpašumtiesības uz daļu no šiem aktīviem (skat. minētā līguma 3.1. un 3.2. punktu), proti, tostarp un galvenokārt, interneta domēnu Eiropā nosaukumi – *amazon.co.uk*, *amazon.fr* un *amazon.de*.

187 Turpinot – saskaņā ar licences līgumu, kas 2005. gada 1. janvārī tika noslēgts starp *ATI* un *LuxSCS*, *LuxSCS* saņēma tiesības izmantot Eiropā lielāko daļu *Amazon* grupas nemateriālo aktīvu, kas pastāvēja jau 2005. gadā, proti, tehnoloģiju, izgudrojumus, patentus, preču zīmes, ar klientiem saistītās tiesības utt., un šīs *LuxSCS* licences tiesības nebija ekskluzīvas tiesības.

188 Turklāt saskaņā ar *CSA* 6.2. punkta a) apakšpunktu un 6.3. punkta a) apakšpunktu *LuxSCS* bija neekskluzīva licence uz *A 9* un *ATI* intelektuālo īpašumu, kas attīstīts pēc 2005. gada, kā arī īpašumtiesības uz atvasinātajām tiesībām, kas attīstītas pēc 2005. gada, izmantojot nemateriālos aktīvus, kuru likumīgā īpašniece ir *LuxSCS*.

189 Visbeidzot *LuxSCS* arī noslēdza intelektuālā īpašuma nodošanas un licences līgumus (*Intellectual Property Assignment and License Agreement*) ar Savienības vietējiem saistītajiem uzņēmumiem, saskaņā ar kuriem tā saņēma reģistrētās preču zīmes un intelektuālā īpašuma tiesības uz tiem piederošajām Eiropas tīmekļvietnēm.

190 Tādējādi nemateriālie aktīvi, uz kuriem tiesības turēja *LuxSCS*, saturēja šādas trīs intelektuālā īpašuma kategorijas: tehnoloģijas, ar mārketingu saistītus nemateriālos aktīvus un klientu datus. Tehnoloģijas sastāvēja no pilnīga klāsta, kas aptvēra visus *Amazon* grupas darbības aspektus, un it īpaši šīs grupas programmatūras platformas tehnoloģijas, vietnes izskatu, katalogu, pasūtījumu apstrādi, loģistiku, meklēšanas un pārlūkošanas funkcijas, klientu servisu un personalizācijas funkcijas.

191 Otrkārt, ir jānorāda – lai gan Komisija apgalvo, ka *LuxSCS* neīstenoja "unikālas un vērtīgas funkcijas" saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, tā neapstrīd *LuxSCS* turējumā esošo un kontrolētā darījuma ietvaros *LuxOpCo* rīcībā nodoto "nemateriālo aktīvu unikālo un vērtīgo" raksturu.

192 It īpaši Komisija nav pamatoti apstrīdējusi *Amazon* apgalvojumu, ka tehnoloģija bija unikāla, jo nebija, ar ko to salīdzināt, un ka tai bija būtiska loma dažādos *Amazon* grupas komercdarbības Eiropā aspektos un tādējādi tā ļāva gūt ievērojamus ienākumus. Turklāt ir jānorāda, ka netiek apstrīdēts, kā to apgalvo *Amazon*, tas, ka grupas komercdarbība nebūtu varējusi izvērsties tik plašā mērogā un gūt šādus panākumus Eiropā – tāpat kā citos pasaules reģionos – bez tehnoloģijām. Pārliecinošs ir arī Luksemburgas Lielhercogistes apgalvojums, saskaņā ar kuru aplūkotajā laikposmā *Amazon* grupa ir balstījusies uz savām tehnoloģijām, kas bija "tās *business model* (biznesa modeļa) centrā" un kas to atšķīra no citiem konkurentiem tādējādi, ka tieši šīs tehnoloģijas bija unikālais un vērtīgais ieguldījums, kurš *Amazon* grupai ļāva turpināt būt konkurētspējīgai lielas konkurences apstākļos, ko raksturo ļoti mazi uzcenojumi. Turklāt no apstrīdētā lēmuma 338. apsvēruma izriet, ka pat daļa no *Amazon* grupas konkurentiem atzīst, ka "ļoti agresīvas ieguldījumu tehnoloģijās" stratēģijas dēļ *Amazon* grupas mazumtirdzniecības platforma "šobrīd ir konkurētspējas priekšrocība, kuru grūti pārspēt". Runājot par tehnoloģijām, tās tātad bija aktīvs, kam nav salīdzināmu elementu.

193 Šajā ziņā un turklāt ir jāuzsver, ka nav jāizvērtē Komisijas argumenti, ar kuriem tiek apgalvots, ka tikai tehnoloģija pati par sevi nebija pietiekama, lai īstenotu *Amazon* grupas komercdarbību Eiropā, un ka *LuxOpCo* darbinieku veiktās personāla funkcijas arī bija būtiskas. Proti, šie argumenti, pieņemot, ka tie ir pamatoti, neliek apšaubīt konstatējumu, ka tehnoloģijai bija būtiska loma *Amazon* grupas komercdarbībā Eiropā, un tādējādi tā bija unikāls un vērtīgs aktīvs.

194 Attiecībā uz Eiropā reģistrētām preču zīmēm ir jākonstatē, ka datumā, kad *LuxSCS* tika nodoti šie aktīvi, kuriem jau bija *Amazon* grupas starptautiskā reputācija, no lietas materiāliem neizriet, ka Eiropas tirgū pastāvētu salīdzināmi aktīvi. Tātad ir jāuzskata, ka attiecīgās preču zīmes bija unikālas. Nav strīda par to, ka to izmantošana ļāva gūt ievērojamus ienākumus Eiropā. Šīs preču zīmes tātad bija arī "vērtīgas". Attiecībā uz klientu datiem – arī tiem nebija salīdzināmu elementu, un tie ļāva gūt ievērojamu peļņu. Līdz ar to ir jāuzskata, ka arī šie nemateriālie aktīvi bija unikāli un vērtīgi.

195 Šādos apstākļos, ņemot vērā ESAO 1995. gada vadlīniju 3.43. punktu un faktu, ka *Amazon* grupas nemateriālie aktīvi un it īpaši tehnoloģijas bija unikāli un vērtīgi aktīvi, ko *LuxSCS* īstenoja kontrolētā darījuma ietvaros, nevarēja pārmest Luksemburgas nodokļu iestādēm, ka tās, tāpat kā 2003. gada ziņojuma par transfertcenām autori, uzskatīja, ka saskaņā ar ESAO 1995. gada vadlīnijām bija pareizi izvēlēties *LuxSCS* kā pārbaudāmo pusi. Turklāt, ja, kā Komisija ir ierosinājusi apstrīdētā lēmuma 681. zemsvītras piezīmē, saskaņā ar ESAO vadlīnijām to 2017. gada redakcijā pasīvais turētājs nevar būt visvairāk sarežģītā puse un tātad tas var būt pārbaudāmā puse *TNMM* piemērošanas ietvaros, ir tomēr jākonstatē, ka tas tā nebija aplūkotajā laikposmā, un tas šajā lietā ir jāpārbauda, ņemot vērā vienīgi ESAO 1995. gada vadlīnijas.

196 Iebildumu raksta lietā T-318/18 83. punktā Komisija, šķiet, vēlas uzsvērt, ka saskaņā ar ESAO 1995. gada principu [vadlīniju] 3.43. punktu, izvēloties pārbaudāmo pusi, asociētais [saistītais] uzņēmums, kas ir "vismazāk sarežģīts starp uzņēmumiem, uz kuriem attiecas darījums, un kam nepieder vērtīgi nemateriālie aktīvi vai unikāli aktīvi", tiek izvēlēts tikai "bieži" un šajā ziņā tas nav absolūts noteikums. Tā kā Komisija vēlas apgalvot, ka ESAO 1995. gada vadlīniju 3.43. punktā ietvertais noteikums ir nevis absolūts noteikums, bet gan noteikums, kuru var neņemt vērā, ja to pamato īpaši ar attiecīgo kontrolēto darījumu saistīti apstākļi, jākonstatē, ka tā apstrīdētajā lēmumā nav paskaidrojusi, kādā mērā šajā lietā šis ieteikums nebūtu jāņem vērā. Komisija nav pierādījusi, ka Luksemburgas nodokļu iestādēm būtu bijis jāatkāpjas no ESAO 1995. gada vadlīniju 3.43. punktā ietvertā noteikuma, ņemot vērā šajā lietā kontrolētajam darījumam raksturīgo īpatnību, proti, licences līgumu.

197 Otrām kārtām, jebkurā gadījumā ir jākonstatē, ka Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka papildus tās intelektuālā īpašuma uzturēšanas funkcijām *LuxSCS* neīstenoja nekādas "aktīvas un kritiski nozīmīgas" funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem (skat. apstrīdētā lēmuma 420. apsvērumu) vai "nekādas aktīvas un būtiskas funkcijas" saistībā ar nemateriālajiem aktīviem (skat. apstrīdētā lēmuma 548. apsvērumu), vai arī "nekādas funkcijas, kas nemateriālajiem aktīviem pievienotu vērtību" (skat. apstrīdētā lēmuma 526. apsvērumu).

198 Pirmkārt, attiecībā uz Komisijas veikto nošķiršanu starp nemateriālo aktīvu tā saukto "pasīvo" turēšanu (apstrīdētā lēmuma 418. un 430. apsvērums) un "aktīvo" turēšanu, kā arī attiecībā uz nošķiršanu starp "aktīvām" un "pasīvām" funkcijām (apstrīdētā lēmuma 548. apsvērums) ir jākonstatē, tāpat kā to ir darījušas Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon*, ka šajā lietā nozīmīgajās ESAO vadlīnijās šāda nošķiršana nav paredzēta.

199 ESAO 1995. gada vadlīniju 1.20. punktā ir vienīgi norādīts, ka parasti, ja ir jānosaka kontrolēta darījuma ietvaros noteiktās atlīdzības nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošais raksturs, ir jāpārbauda, vai šī atlīdzība atbilst "katra uzņēmuma pildītajām funkcijām", un "ir jāsalīdzina pušu īstenotās funkcijas".

200 Protams, nav izslēgts, ka ESAO 1995. gada vadlīniju 1.20. punktu var interpretēt tādējādi, ka termins "īstenot" attiecas uz tā sauktajām "aktīvajām" funkcijām.

201 Tomēr no ESAO 1995. gada vadlīniju 1.20. punkta skaidri neizriet, ka darījuma pušu funkcionālajā analīzē var ņemt vērā tikai "aktīvās" funkcijas. Tāpat no šī punkta neizriet, ka struktūru nevar uzskatīt par tādu, kas "pilda" vai "īsteno" funkcijas, ja tai pieder daži aktīvi un tā tikai finansē, piemēram, to izstrādi vai uzlabošanu.

202 Turklāt jāuzsver, ka saskaņā ar ESAO vadlīniju 1.22. punktu var būt "interesanti un lietderīgi, identificējot un salīdzinot īstenotās funkcijas, ņemt vērā aktīvus, kas tiek vai tiks īstenoti", un ka "šajā ziņā ir jāparedz izmantoto aktīvu veids (fabrikas, aprīkojums, nemateriālie elementi u.c.) un šo aktīvu īpašības (vecums, tirgus vērtība, atrašanās vieta, rūpnieciskā īpašuma tiesību pastāvēšana)". Citiem vārdiem sakot, tiek ieteikts ņemt vērā faktu, ka kontrolētā darījuma ietvaros sabiedrība nodod rīcībā aktīvus īstenoto funkciju pārbaudei. No tā tātad izriet, ka pretēji tam, ko apgalvo Komisija, nemateriālo aktīvu nodošana bija jāņem vērā, lai pārbaudītu funkcijas, ko īsteno vai pilda grupas iekšienē veikta darījuma puse, nepiešķirot nozīmi nošķiršanai starp "aktīvām" un "pasīvām" funkcijām.

203 Otrkārt, pieņemot, ka Komisija patiešām varēja nošķirt "pasīvās" un "aktīvās" funkcijas, tā ir kļūdaini secinājusi, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 420. apsvēruma, ka *LuxSCS* ir tikai pasīva nemateriālo aktīvu turētāja, ka tā ir tikai uzturējusi nemateriālos aktīvus un ka uz to nevar attiecināt nevienu citu aktīvu funkciju.

204 Pirmkārt, Komisija nav ņēmusi vērā faktu, ka *LuxSCS* patiešām ir izmantojusi minētos aktīvus, tos nododot *LuxOpCo* rīcībā kā atlīdzību par honorāra samaksu, izmantojot licences līgumu.

205 Nav strīda par to, ka saskaņā ar licences līgumu *LuxSCS* ir piešķīrusi *LuxOpCo* licenci uz visiem *Amazon* nemateriālajiem aktīviem Eiropas teritorijā. Šis līgums attiecās ne tikai uz visiem iepirkšanas līgumā un *CSA* minētajiem nemateriālajiem aktīviem, bet arī uz tiem nemateriālajiem aktīviem, un it īpaši preču zīmēm, ko tā 2006. gadā bija saņēmusi no saistītajām Eiropas sabiedrībām, kā arī no tām izrietošajām atvasinātajām tiesībām. Tas, ka nemateriālie aktīvi tika nodoti ar licenci *LuxOpCo*, pretī saņemot honorāra samaksu, ir šo aktīvu izmantošana, kas ir līdzvērtīgi aktīvas funkcijas īstenošanai.

206 Šī izmantošana atbilst nemateriālu aktīvu izmantošanai *LuxSCS* veiktās izmantošanas izpratnē, par kuras apgalvoto neesamību Komisija pauž nožēlu apstrīdētā lēmuma 430.–432. apsvērumā.

207 Tas, ka *LuxSCS* izmanto nemateriālos aktīvus, nododot tos *LuxOpCo* rīcībā licences līguma ietvaros, atbilst tā kritērija izpildei, kuru Komisija ir ieteikusi sava iebildumu raksta lietā T-318/18 83. punktā. Saskaņā ar šo kritēriju ESAO 1995. gada vadlīniju 3.43. punktā ietverto noteikumu, kas minēts šī sprieduma 183. un 184. punktā, esot izstrādājuši minēto vadlīniju autori, "balstoties uz aksiomu, ka kontrolēta darījuma puse, kuras turējumā ir vērtīgi nemateriālie aktīvi, ir [..] puse, kura tos izmanto [..], īstenojot aktīvas funkcijas saistībā ar šo darījumu". Šajā ziņā, nepastāvot nepieciešamībai noskaidrot, vai Komisijai ir pamats uzskatīt, ka minētais punkts ir jāinterpretē tā, ka ar to ir prasīta zināma nemateriālo aktīvu izmantošana, jākonstatē, ka *LuxSCS* nemateriālo aktīvu nodošana *LuxOpCo* rīcībā licences līguma ietvaros ir izmantošana Komisijas norādītajā nozīmē.

208 Otrkārt, ir jānorāda, ka *LuxSCS* ir veicinājusi nemateriālo aktīvu attīstību ar sava finanšu ieguldījuma, kas veikts saskaņā ar *CSA*, starpniecību. Šajā kontekstā ir jāatgādina, kā tas jau ir norādīts šī sprieduma 4. punkta otrā ievilkuma pēdējā teikumā, ka *LuxSCS* bija jāmaksā to izmaksu, kuras saistītas ar *CSA* izstrādes programmu, ikgadēja daļa.

209 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka no ESAO vadlīnijām to 1995. gada redakcijā neizriet, ka finanšu ieguldījumu izmaksu sadales nolīgumā nevar uzskatīt par īstu ieguldījumu tādu aktīvu attīstībā, kas ir šāda nolīguma priekšmets. Gluži pretēji, no ESAO 1995. gada vadlīniju 8.15. punkta, kurā attiecībā uz izmaksu sadales nolīgumiem ir norādīts, ka, "iespējams, nav viegli noteikt katra dalībnieka ieguldījuma relatīvo vērtību, izņemot gadījumu, kad visi ieguldījumi pilnā apmērā tiek

iemaksāti naudā", izriet, ka finanšu ieguldījums šādā izmaksu sadales nolīgumā tiešām var būt spēkā esošs un vērtīgs, neņemot vērā jautājumu par to, vai struktūra, kas ir veikusi finanšu ieguldījumu, īsteno arī cita veida ieguldījumus. Proti, atsevišķos gadījumos nav izslēgts, ka finanšu ieguldījums darījumā grupas iekšienē var būt vienīgais darījuma (komerciālo) panākumu dzinējspēks.

210 Turklāt, piemērojot *CSA* 6.3. punkta b) apakšpunktu un 6.4. punktu, apmaiņā pret savu ieguldījumu izmaksās *LuxSCS* kļuva par līdzīpašnieci – kopā ar *A 9* – daļai no nemateriālo aktīvu, kas tika pastāvīgi attīstīti un uzlaboti Amerikas Savienotajās Valstīs. Šo attīstību un uzlabojumus *LuxSCS* nodeva *LuxOpCo* rīcībā joprojām saskaņā ar licences līgumu tādējādi, ka var uzskatīt, ka no *LuxOpCo* skatpunkta tie bija attiecināmi uz *LuxSCS*, nevis uz ASV struktūrām. Saskaņā ar licences līgumu nemateriālo aktīvu attīstības un uzlabošanas rezultāti tiek attiecināti uz *LuxSCS*.

211 Tādējādi no iepriekš minētā izriet, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 429. apsvērumā ir kļūdaini uzskatījusi, ka "vienīgās funkcijas, ko *LuxSCS* varēja faktiski īstenot [vienīgās funkcijas, ko faktiski varētu uzskatīt par tādām, ko ir īstenojusi *LuxSCS*], bija [ir] funkcijas, kas saistītas ar tās likumīgo īpašumtiesību uz nemateriālajiem aktīviem uzturēšanu". Pirmām kārtām, Komisijas izmantotais kritērijs, kura mērķis ir nošķirt aktīvās un pasīvās funkcijas, nav atbilstošs. Otrām kārtām, pat ja šis kritērijs tiktu izmantots, ir jākonstatē, ka *LuxSCS* nodeva *LuxOpCo* rīcībā nemateriālos aktīvus un veicināja to attīstību ar savu finanšu ieguldījumu *CSA* ietvaros. Komisijai šīs funkcijas esot bijis jāņem vērā, veicot *LuxSCS* funkcionālo analīzi, kā arī pārbaudāmās puses izvēles nolūkā.

212 Šo secinājumu neliek apšaubīt pārējie Komisijas izvirzītie argumenti.

213 Pirmkārt, Komisijas vērtējumam apstrīdētā lēmuma 420. un 421. apsvērumā, kas ir atkārtots šajā prasībā (skat. šī sprieduma 181. punktu), saskaņā ar kuru *LuxSCS* "nevarēja [..] īstenot nekādas aktīvas un kritiski nozīmīgas funkcijas saistībā ar [nemateriālo aktīvu] izstrādi, uzlabošanu, pārvaldību un izmantošanu", jo *LuxSCS* "vairs nebija tiesību ekonomiski izmantot nemateriālos aktīvus *Amazon* grupas Eiropas darbības ietvaros", nevar piekrist.

214 Komisija ir balstījusi šo konstatējumu uz apgalvojumu, kurš vairākkārt atkārtots apstrīdētajā lēmumā un saskaņā ar kuru *LuxOpCo* bija saņēmusi no *LuxSCS* "neatsaucamu" un "ekskluzīvu" licenci (skat., piemēram, apstrīdētā lēmuma 116., 419., 431., 438., 442. un 450. apsvērumu), un tas esot liedzis *LuxSCS* jelkādu iespēju izmantot nemateriālos aktīvus.

215 Šajā ziņā pietiek atgādināt, ka licences piešķiršana jau ir uzskatāma par izmantošanu.

216 Otrkārt, šī sprieduma 211. punktā minēto secinājumu neliek apšaubīt Komisijas vērtējums apstrīdētā lēmuma 421. apsvērumā, kas atkārtots arī šajā prasībā (skat. šī sprieduma 181. punktu), ka *LuxSCS* neesot kapacitātes īstenot funkcijas, jo tai neesot darbinieku.

217 Šajā ziņā ir jānorāda, ka pretēji tam, ko norāda Komisija, tam, vai *LuxSCS* ir vai nav kapacitāte vienai pašai apsaimniekot elektroniskās tirdzniecības uzņēmumu, nav nozīmes, lai novērtētu *LuxSCS* funkcijas saistībā ar nemateriālo aktīvu izmantošanu. Kā izklāstīts šī sprieduma 204. punktā, *LuxSCS* faktiski izmantoja nemateriālos aktīvus, tos licencējot *LuxOpCo*.

218 Turklāt pretēji tam, ko norāda Komisija, nebija nepieciešams, lai *LuxSCS* būtu pašai savi darbinieki, tā lai piedalītos nemateriālo aktīvu nepārtrauktā attīstībā. *LuxSCS* tajā piedalījās, pateicoties savam finanšu ieguldījumam *CSA* ietvaros.

219 Treškārt, šī sprieduma 211. punktā minēto secinājumu neliek apšaubīt Komisijas arguments, saskaņā ar kuru *LuxSCS* finanšu ieguldījums nemateriālo aktīvu attīstībā esot bijis tikai mākslīgs, jo nemateriālo aktīvu attīstības finansēšana notika no *LuxOpCo* kontiem, un tas nozīmē, ka *LuxOpCo* esot īstenojusi visas funkcijas, kas ar *CSA* bija piešķirtas *LuxSCS*.

220 Tā kapitāla izcelsmei, ko *LuxSCS* izmantoja, lai izpildītu tai saskaņā ar *CSA* noteiktās finanšu saistības, un tātad faktam, ka šis kapitāls bija iegūts no *LuxOpCo* samaksātā honorāra, nav nozīmes. ESAO vadlīnijās to 1995. gada redakcijā nav prasīts, lai ieguldītajam kapitālam būtu precīzs avots. Nav izslēgts, ka šī kapitāla izcelsme ir tāds honorārs kā pamatlietā aplūkotais vai ka tam ir cits ienākumu avots, piemēram, aizdevums.

221 Katrā ziņā nav strīda par to, ka *LuxSCS* rīcībā – papildus ienākumiem no honorāra – bija pašu kapitāls. Kā norādīja Luksemburgas Lielhercogiste, tieši pateicoties savam pašu kapitālam, *LuxSCS* varēja segt zaudējumus, kas radušies tās pirmajos darbības gados bez *LuxOpCo* iesaistes. 2006. gadā tā honorāra summa, ko *LuxOpCo* samaksāja *LuxSCS*, turklāt bija daudz mazāka par *LuxSCS* veiktajiem maksājumiem saskaņā ar iepirkšanas līgumu un *CSA*.

222 Trešām kārtām, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas vērtējumu, kas ir izteikts konkrēti apstrīdētā lēmuma 407. un 547. apsvērumā, ka *LuxSCS* nevarot uzskatīt par tādu, kas ir īstenojusi "unikālas un vērtīgas" funkcijas (skat. konkrēti apstrīdētā lēmuma 407. un 547. apsvērumu).

223 Attiecībā uz jēdzienu "unikālas un vērtīgas funkcijas" ir jāuzsver, ka ESAO vadlīnijās to 1995. gada redakcijā šie termini nav izmantoti. Ir izmantots, turklāt vairākkārt, tikai vārdu salikums "unikāli un vērtīgi aktīvi", it īpaši iedaļās par *TNMM* un peļņas sadales metodi, visbiežāk, lai atsauktos uz nemateriāliem aktīviem (attīstība vai īpašumtiesības) (skat. piemēram, minēto vadlīniju 1.8., 3.19., 3.43. un 6.26. punktu).

224 Savukārt tikai ESAO vadlīniju 2017. gada redakcijā, kurām šajā lietā nav nozīmes, acīmredzami ir runa par "unikālām un vērtīgām" funkcijām vai "unikāliem un vērtīgiem" ieguldījumiem un tiek nošķirtas "unikālas un vērtīgas funkcijas", no vienas puses, un "rutīnveida funkcijas", no otras puses. Kā jau ir norādīts šī sprieduma 184. punktā, ESAO 2017. gada vadlīniju 6.17. punktā ir ietverta jēdziena "unikāli un vērtīgi aktīvi" definīcija. Taču, lai gan ESAO vadlīniju autori to 2017. gada redakcijā bieži izmanto jēdzienu "unikālas un vērtīgas funkcijas", viņi šajā ziņā nesniedz nekādu definīciju.

225 Lietas dalībnieki ir precizējuši, ko tie saprot ar izteicieniem "rutīnveida funkcijas" vai "ikdienas funkcijas". Tiesas sēdē Luksemburgas Lielhercogiste norādīja, ka struktūra īsteno "rutīnveida funkcijas", kad tā īsteno ierastas funkcijas, proti, funkcijas, ko varētu īstenot arī citi uzņēmumi. Tātad būtībā runa ir par funkcijām, kurām var viegli atrast salīdzināmas funkcijas. Savukārt *Amazon* tiesas sēdē uzsvēra, ka jēdziens "rutīnveida funkcija" nenozīmējot, ka attiecīgajām funkcijām nav vērtības, bet ka tās var viegli novērtēt (angļu valodā "benchmarked") un par tām samaksāt atlīdzību. Komisija šo izpratni neapšaubīja. No iebildumu raksta lietā T-318/18 14. punkta (18. zemsvītras piezīme) izriet, ka, pēc Komisijas domām, termins "ikdienas" attiecas uz funkcijām, kuras nav unikālas un attiecībā uz kurām pastāv salīdzinājuma elementi brīvajā tirgū. Tāpat iebildumu raksta lietā T-816/17 17. punktā (21. zemsvītras piezīme) Komisija pretnostata "ikdienas" funkcijas un funkcijas, "kas nav unikālas un vērtīgas".

226 Šajā lietā nav jānosaka, vai, pamatojoties uz ESAO vadlīnijām to 1995. gada redakcijā, Komisija jau varēja pārbaudīt cenas nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošo raksturu, izmantojot jēdzienu "unikālas un vērtīgas funkcijas", jo šis jēdziens jau bija piemērojams laikā, kad bija piemērojamas ESAO vadlīnijas to 1995. gada redakcijā, pat ja tajās šis jēdziens netika skaidri apstiprināts, vai arī ar "unikālām un vērtīgām funkcijām" saistīto kritēriju varēja ņemt vērā šim mērķim tikai no brīža, kad tika pieņemtas ESAO vadlīnijas 2017. gada redakcijā.

227 Jebkurā gadījumā lietas dalībnieki nav apstrīdējuši šī kritērija atbilstību, bet tie balsta savus argumentus uz šo kritēriju, uzskatot, ka tas ir atbilstošs parametrs, lai lemtu par viņu situāciju. Šajā ziņā ir jānorāda, ka, tāpat kā gadījumā ar jēdzienu "unikāli un vērtīgi aktīvi" (skat. šī sprieduma 176. punktu), puses nav definējušas terminu "unikālas un vērtīgas funkcijas".

228 Attiecībā uz termina "unikālas un vērtīgas funkcijas" nozīmi, kā jau minēts šī sprieduma 184. punktā un ņemot vērā šī termina nozīmi, ko pieņēmuši lietas dalībnieki (skat. šīs sprieduma 225. punktu), šīs lietas nolūkiem ir jānosaka, ka jēdziens "unikāla funkcija" attiecas uz situāciju, kad kādai konkrētai funkcijai nav salīdzināmu funkciju. Jēdziens "vērtīga funkcija" it īpaši attiecas uz faktu, ka attiecīgā funkcija ļauj gūt ievērojamus ienākumus. Šajā ziņā ir jākonstatē, ka, lai arī kādas funkcijas apzīmēšana ar terminu "unikāla" izslēdz to, ka to pašu funkciju var kvalificēt kā "rutīnveida" vai kā "ikdienas" funkciju, šāda pati argumentācija nevar tikt piemērota attiecībā uz jēdzienu "vērtīga funkcija". Pastāv arī "rutīnveida" vai "ikdienas" funkcijas, kas ļauj gūt ievērojamus ienākumus un tādēļ ir kvalificējamas kā "vērtīgas funkcijas".

229 Šajā lietā, pirmkārt, kā izklāstīts šī sprieduma 191. punktā, netiek apstrīdēts, ka nemateriālie aktīvi, kas ir licences līguma priekšmets, bija unikāli un vērtīgi.

230 Otrkārt, *LuxSCS* ne tikai izmantoja, bet arī finansiāli piedalījās šo unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu, kuri bija tās turējumā, attīstībā. Līdz ar to no šī sprieduma 203.–211. punktā minētā izriet, ka Komisijai bija jāuzskata par unikālām un vērtīgām visas *LuxSCS* funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem. Apstrīdētā lēmuma 547. apsvērumā izteiktais apgalvojums, ka Luksemburgas nodokļu iestādēm esot bijis jāpieprasa funkcionāla analīze, kas pierāda, ka *LuxSCS* ir veikusi "unikālas un vērtīgas funkcijas", līdz ar to nav pamatots un tādēļ ir jānoraida. Līdz ar to, ņemot vērā *LuxSCS* funkcijas un aktīvus, Komisijas secinājums, ka *LuxSCS* bija jāuzskata par pārbaudāmo pusi, nav pārliecinošs.

– *Par riskiem, ko uzņēmās "LuxSCS"*

231 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* būtībā apgalvo, ka *LuxSCS* ir uzņēmusies ar nemateriāliem aktīviem saistītos riskus pašus par sevi, savukārt *LuxOpCo* ir uzņēmusies tikai riskus, kas saistīti ar tās kā mazumtirgotāja darbībām. *LuxSCS* turklāt esot uzņēmusies finanšu riskus saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, jo tai bija jāpilda pienākums, kas tai noteikts saskaņā ar iepirkšanas līgumu un *CSA*, samaksāt *ATI* un *A 9* ar iepirkšanu un ar *CSA* saistītos izdevumus.

232 Komisija apstrīd šos argumentus.

233 Tā it īpaši apgalvo, ka ne *LuxSCS* vadītāja lēmumos, ne *LuxSCS* kopsapulču protokolos nav minēti kritiski nozīmīgi lēmumi, kas saistīti ar risku pārvaldību. Faktiski *LuxSCS* neesot bijis ne finanšu, ne operatīvās kapacitātes uzņemties šos riskus. *LuxSCS* esot varējusi segt izmaksas, kas saistītas ar iepirkšanas līgumu un *CSA*, tikai pateicoties ik gadu saņemtajam finansējumam, ko *LuxOpCo* maksā kā honorāru licences līguma ietvaros, līdz ar to *LuxSCS* kapitāls nekad neesot bijis pakļauts riskam. Turklāt *LuxSCS* esot saņēmusi nozīmīgu sākotnējo kapitalizāciju no sava

mātesuzņēmuma, kurš sedza iepirkšanas maksu. Katrā ziņā saskaņā ar licences līgumu *LuxSCS* esot nodevusi finanšu riskus *LuxOpCo*. Līdz ar to *LuxSCS* riski esot teorētiski, jo *LuxSCS* bija iespēja lauzt licences līgumu un piešķirt licenci citai saistītai vai neatkarīgai pusei. *LuxSCS* finanšu riski esot bijuši teorētiski arī tādēļ, ka tās finanšu ieguldījums *CSA* tika finansēts no *LuxOpCo* maksātā honorāra un saskaņā ar *CSA* veicamo maksājumu summa korelēja ar *LuxOpCo* ieņēmumiem.

234 Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka, tā kā *LuxSCS* bija ieguvusi pilnīgas īpašumtiesības uz daļu no nemateriālajiem aktīviem saskaņā ar 2005. gada 1. janvārī ar *ATI* noslēgtā cesijas līguma 3.1. punktu, tā uzņēmās visus riskus, kas saistīti ar nemateriālo aktīvu kā tādu esamību. Piemēram, tādus riskus kā trešās personas veikta apstrīdēšana vai tiesību uz nemateriālo aktīvu zaudēšana. Tās ir loģiskas sekas tam, ka *LuxSCS* bija šo aktīvu īpašniece. Raugoties 2005. gada 1. janvārī ar *ATI* noslēgtā licences līguma aspektā, *LuxSCS* uzņēmās arī riskus, kas saistīti ar nemateriālo aktīvu attīstību, ko veic amerikāņu struktūras *ATI* un *A 9*.

235 Tā kā aplūkotajā laikposmā tai bija licence uz otru nemateriālo aktīvu daļu, uz kuru attiecas 2005. gada 1. janvārī ar *ATI* noslēgtā licences līguma 3.1. punkts, kā arī *CSA* 6.1. un 6.2. punkts, *LuxSCS* uzņēmās finanšu riskus saistībā ar šiem aktīviem, kas tika izmantoti, veicot ieguldījumu *CSA* ietvaros. Precīzāk, izmaksu sadale starp *CSA* pusēm bija paredzēta atbilstoši *CSA* 4. un 5. punktam. Saskaņā ar šiem *CSA* punktiem *LuxSCS* bija pienākums segt ar nemateriālo aktīvu attīstību saistītās izmaksas. Lai arī izmaksu sadale bija atkarīga no Eiropā gūtās peļņas daļas salīdzinājumā ar pasaules mērogā gūto peļņu, izmaksas pašas par sevi bija pilnīgi neatkarīgas no Eiropā gūtās peļņas līmeņa. Šajā ziņā ir jānorāda, ka tad, ja ar attīstību saistītās izmaksas būtu lielākas nekā *LuxOpCo* maksātais honorārs, *LuxSCS* būtu bijis jāuzņemas no šīs starpības izrietošās finansiālās sekas. Tādējādi gadījumā, ja *LuxOpCo* būtu radušies zaudējumi vai tā būtu guvusi mazu peļņu, honorārs nebūtu pietiekams, lai segtu *LuxSCS* sedzamās fiksētās izmaksas, proti, galvenokārt iepirkšanas līgumā un *CSA* noteiktos maksājumus. Citiem vārdiem sakot, *LuxSCS* riskēja negūt pietiekamus ienākumus, lai veiktu iepirkšanas līgumā un *CSA* paredzētos iepirkšanas un izmaksu sadales izdevumus.

236 Attiecībā uz šiem finanšu riskiem ir jāuzsver, ka, neraugoties uz tiesas sēdē pausto Komisijas apgalvojumu, ko tā nepamatoja, Komisija nav pierādījusi, ka *LuxSCS* pienākums veikt maksājumus, kas tai jāveic saskaņā ar *CSA*, faktiski bija tiešā korelācijā ar *LuxOpCo* veikto honorāra summas samaksu. Gluži pretēji, un kā to turklāt apstrīdētā lēmuma 445. apsvērumā ir norādījusi pati Komisija, summas, ko *LuxSCS* iekasēja kā honorāru, tieši neatbilda summām, kas *LuxSCS* ir jāmaksā saskaņā ar *CSA*. Tādējādi 2006. gadā honorāra summa, ko *LuxOpCo* samaksāja *LuxSCS*, bija ievērojami mazāka par *LuxSCS* veikto iepirkšanas un izmaksu sadales maksājumu summu.

237 Tāpat attiecībā uz *LuxSCS* finanšu riskiem Komisija nav varējusi pierādīt, ka šai sabiedrībai nebija ievērojama pašu kapitāla. Attiecībā uz *LuxSCS* sākotnējo kapitālu, ko Komisija apstrīdētā lēmuma 445. apsvērumā noraidīja kā neatbilstošu, ir skaidrs, ka vismaz 2006. gadā, tieši pateicoties šim kapitālam, *LuxSCS* varēja segt zaudējumus, kas radušies tās pirmajos darbības gados, bez *LuxOpCo* iesaistes.

238 Visbeidzot, ir taisnība, ka saskaņā ar licences līguma 2.3. un 9.2. punktu *LuxOpCo* bija pienākums aizsargāt nemateriālos aktīvus. Pirmkārt, saskaņā ar minētā līguma 2.3. punktu *LuxOpCo* bija jāveic visi nepieciešamie pasākumi, lai aizsargātu *LuxSCS* tiesības uz nemateriālajiem aktīviem,

un, otrkārt, saskaņā ar šī paša līguma 9.2. punktu *LuxOpCo* bija pienākums par saviem līdzekļiem novērst un uzsākt tiesvedību par jebkādu neatļautu nemateriālo aktīvu izmantošanu. *LuxOpCo* tādējādi uzņēmās ar nemateriālo aktīvu aizsardzību saistītos riskus.

239 Neraugoties uz to, citus ar nemateriālajiem aktīviem saistītos riskus uzņēmās *LuxSCS* tās finanšu ieguldījuma *CSA* dēļ.

240 No licences līguma noteikumiem neizriet, ka *LuxSCS* būtu nodevusi *LuxOpCo* citus riskus, izņemot tos, kas izriet no minētā līguma 2.3. un 9.2. punkta, proti, riskus, kas attiecas uz pienākumu aizsargāt nemateriālos aktīvus. Tādējādi pretēji tam, ko rosina domāt Komisija, licences līgumā nav ietverts neviens noteikums par visu ar *LuxSCS* nemateriālajiem aktīviem saistīto risku nodošanu kā tādu *LuxOpCo*. It īpaši licences līgumā nav ietverts neviens noteikums par to risku nodošanu, kuri saistīti ar nemateriālo aktīvu attīstību.

241 Līdz ar to, tā kā ar licences līguma noteikumiem nav pamatots Komisijas secinājums konkrēti apstrīdētā lēmuma 438. apsvērumā, ka *LuxSCS* ir nodevusi *LuxOpCo* riskus, kas saistīti ar nemateriālo aktīvu izstrādi, pārvaldību un izmantošanu, tam nevar piekrist.

242 Tātad no iepriekš minētā izriet, ka Luksemburgas Lielhercogistei un *Amazon* ir pamats apgalvot, ka *LuxSCS* uzņēmās riskus, kas saistīti ar īpašumtiesībām uz nemateriālajiem aktīviem, kas izmantoti Eiropas darbību vadīšanā, ieskaitot finanšu riskus, kas saistīti ar šo nemateriālo aktīvu izmantošanu, un to attīstību, savukārt *LuxOpCo* galvenokārt uzņēmās tikai riskus, kas saistīti ar tās kā mazumtirgotāja darbībām, un it īpaši riskus, kas saistīti ar pārdošanu un tirdzniecības vietas pakalpojumiem.

– Secinājums par "LuxSCS" funkcionālo analīzi un šī secinājuma ietekme uz šīs sabiedrības kā pārbaudāmās puses izvēli

243 Ņemot vērā šī sprieduma 162.–242. punktā izklāstītos apsvērumus, ir jāizdara divi konstatējumi.

244 Pirmkārt, Komisijas veikto *LuxSCS* funkcionālo analīzi nevar apstiprināt. Komisija ir par zemu novērtējusi *LuxSCS* funkcijas. Attiecībā uz nemateriālajiem aktīviem Komisija it īpaši nav ņēmusi vērā faktu, ka gan saskaņā ar līgumisko vienošanos, gan faktiem *LuxSCS* nodeva rīcībā nemateriālos aktīvus, kam tirgū nebija salīdzināmu aktīvu un kas tādējādi bija unikāli un vērtīgi. Saskaņā ar ESAO vadlīnijām redakcijā, kas piemērojama šajā lietā, ar šo apstākli principā pietiek, lai secinātu, ka *LuxSCS* nevar tikt uzskatīta par vismazāk sarežģīto pusi un tātad par pārbaudāmo pusi.

245 Katrā ziņā, ja tiktu uzskatīts, kā to apgalvo Komisija, ka Luksemburgas nodokļu iestādēm bija jāņem vērā "unikālās un vērtīgās funkcijas", ir jākonstatē, ka Komisija nav ņēmusi vērā apstākli, ka *LuxSCS* pārbaudītā kontrolētā darījuma ietvaros patiešām izmantoja nemateriālos aktīvus. Nemateriālo aktīvu ar lielu vērtību nodošana rīcībā atbilda unikālas un vērtīgas funkcijas īstenošanai licences līguma ietvaros (kontrolētais darījums). Kā izriet no šī sprieduma 203.–242. punkta, papildus nemateriālo aktīvu nodošanai *LuxOpCo* rīcībā *LuxSCS* īstenoja vēl virkni funkciju kontrolētā darījuma ietvaros. Komisija nav ņēmusi vērā šīs funkcijas, kuras varēja uzskatīt par unikālām un vērtīgām.

246 Tāpat Komisija nav pienācīgi ņēmusi vērā faktu, ka gan saskaņā ar līgumisko vienošanos, gan faktiem *LuxSCS* uzņēmās visus riskus, kas saistīti ar šiem aktīviem un to attīstību licences līguma ietvaros, neatkarīgi no tā, vai pašu *LuxSCS* kontrolēja ASV struktūras un vai *LuxSCS* bija tā, kas

tehniski attīstīja nemateriālos aktīvus, un vai intelektuālā īpašuma attīstība bija ASV struktūru *ATI* un *A 9* tehnisko centienu rezultāts, kas panākts ar *LuxSCS* finanšu ieguldījuma palīdzību. Šādi rīkojoties, Komisija arī līdz minimumam samazināja to risku aprakstu, kurus uzņēmās *LuxSCS*.

247 Šādos apstākļos Luksemburgas nodokļu iestādēm nevar pārmest, ka tās, tāpat kā 2003. gada ziņojuma par transfertcenām autori, uzskatīja, ka saskaņā ar ESAO vadlīnijām to 1995. gada redakcijā ir pareizi neizvēlēties *LuxSCS* kā pārbaudāmo pusi.

248 Otrkārt, katrā ziņā, pat ja tiktu akceptēts Komisijas apgalvojums, saskaņā ar kuru *LuxSCS* bija tikai pasīva nemateriālo aktīvu turētāja, nevis sabiedrība, kas saistībā ar tiem veica aktīvas funkcijas, ir jākonstatē, ka Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka *LuxSCS* bija jāatzīst par pārbaudāmo pusi.

249 Jāatgādina, ka parasti pārbaudāmā puse ir tā, kurai *TNMM* var piemērot visuzticamākajā veidā un attiecībā uz kuru var atrast visuzticamākos salīdzināšanas elementus.

250 Šajā lietā ir jākonstatē, ka Komisija nav pierādījusi, ka būtu vieglāk atrast ar *LuxSCS* salīdzināmus uzņēmumus nekā ar *LuxOpCo* salīdzināmus uzņēmumus, ne arī faktu, ka *LuxSCS* kā pārbaudāmās struktūras izvēle būtu ļāvusi iegūt uzticamākus salīdzināšanas datus.

251 Kā izriet no apstrīdētā lēmuma 557. apsvēruma, Komisijai, meklējot piemērotu uzcenojumu honorāram, esot bijis jāatzīst, ka *LuxSCS* nav salīdzināmu elementu.

252 No tā izriet, ka ir jāpiekrīt Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* argumentācijai, saskaņā ar kuru Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka *LuxSCS* ir jāuzskata par pārbaudāmo struktūru *TNMM* piemērošanas nolūkā. Ņemot to vērā, iepriekš minētie apsvērumi ir pietiekami, lai pilnībā piekristu Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* izvirzītajai argumentācijai attiecībā uz Komisijas galveno konstatējumu par priekšrocības pastāvēšanu, bez nepieciešamības veikt *LuxOpCo* funkcionālo analīzi un bez nepieciešamības analizēt jautājumu, vai Komisijai bija pamats noraidīt *CUP* metodi.

253 Tomēr pilnības labad ir jānorāda, ka Komisijas vērtējumi par priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē pastāvēšanu ir arī jānoraida citu – ne tikai to iemeslu dēļ, kas ir saistīti ar pārbaudāmās puses izvēli un *LuxSCS* funkcionālo analīzi, kā tie pirmīt izklāstīti. Tādējādi, pat ja tiktu akceptēts Komisijas nepamatotais secinājums, ka *LuxSCS* bija pārbaudāmā puse, Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* argumentācija turklāt būtu jāapstiprina šādu iemeslu dēļ.

ii) Par Komisijas aprēķināto atlīdzību "LuxSCS", pamatojoties uz pieņēmumu, ka tā bija pārbaudāmā puse

254 Apstrīdētā lēmuma 550.–560. apsvērumā Komisija centās īstenot pati savu *TNMM* piemērošanu, izvēloties *LuxSCS* par pārbaudāmo pusi. Savas analīzes beigās apstrīdētā lēmuma 559. apsvērumā Komisija secināja, ka *LuxSCS* "neatkarīgajai atlīdzībai" ["nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošajai atlīdzībai"] saskaņā ar licences līgumu ir jābūt vienādai ar divu komponenšu summu, proti, pirmkārt, iepirkšanas izmaksu un *CSA* izmaksu summu, ko *LuxSCS* ir segusi saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, bez uzcenojuma, un, otrkārt, pamatdarbības izdevumiem, ko tieši sedz *LuxSCS*, lai nodrošinātu funkcijas, kas saistītas ar tās likumīgo īpašumtiesību uz nemateriālajiem aktīviem uzturēšanu (turpmāk tekstā – "uzturēšanas izmaksas"), kam pieskaita 5 % (turpmāk tekstā – "*LuxSCS* atlīdzība"). Šajā sakarā ir jānorāda, ka *LuxSCS* atlīdzība patiesībā atbilst honorāram, kas, pēc Komisijas domām, *LuxSCS* bija jāsaņem no *LuxOpCo*.

255 Ar pirmā pamata otrās daļas otro iebildumu un pirmā pamata trešo daļu lietā T-816/17, kā arī ar ceturto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* būtībā apgalvo – pat ja tiktu akceptēts tas, ka *LuxSCS* varēja uzskatīt par pārbaudāmo pusi *TNMM* metodes piemērošanas ietvaros (*quod non*), Komisija esot pieļāvusi citas kļūdas, piemērojot *TNMM*. Komisijas veiktais aprēķins, lai noteiktu *LuxSCS* "atlīdzību, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam", proti, honorāru, kas *LuxOpCo* jāmaksā *LuxSCS*, nav pārliecinošs.

256 Šī argumentācija ir jāaplūko, ņemot vērā divas komponentes, ko Komisija ir nošķīrusi (skat. šī sprieduma 254. punktu).

– Par "LuxSCS" maksājamās atlīdzības pirmo komponenti (iepirkšanas izmaksu un CSA izmaksu summa)

257 Attiecībā uz *LuxSCS* maksājamās atlīdzības pirmo komponenti (skat. šī sprieduma 254. punktu) Luksemburgas Lielhercogiste pirmā pamata otrās daļas pirmajā iebildumā apgalvo, ka honorāram, ko *LuxOpCo* maksā *LuxSCS*, būtu jāatspoguļo ne tikai attīstības izmaksas, bet arī nemateriālo aktīvu vērtība. Šī vērtība esot nekorelēta ar šīm izmaksām un tātad ar maksājumiem, ko *LuxSCS* veic saskaņā ar *CSA*. Prasības pieteikuma 73. punktā un replikas lietā T-318/18 32. un nākamajos punktos *Amazon* būtībā izvirza tādu pašu iebildumu. Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka ar *CSA* un iepirkšanas līgumu saistītās izmaksas, kas esot atlīdzība par to, ka *LuxSCS* ar licences līgumu nodod rīcībā nemateriālos aktīvus, esot bijis jāiekļauj izmaksās, kurām tiek piemērots uzcenojums.

258 Komisija nepiekrīt šiem argumentiem.

259 Tā apgalvo, ka tāda izmaksu sadales nolīguma kā *CSA* mērķis ir sadalīt ar nemateriālo aktīvu izstrādi saistītās izmaksas, nevis gūt pamatdarbības peļņu no Eiropā īstenotajām darbībām. Tādējādi *ATI* un *A 9* nevajadzētu gūt nekādu daļu no peļņas, kas gūta no komercdarbības Eiropā, izņemot iepirkšanas izmaksu un ar *CSA* saistīto izmaksu atmaksu. Līdz ar to apstrīdētajā lēmumā *LuxSCS* atlīdzība pamatoti ir noteikta kā tāda, kas ietver iepirkšanas maksājumu un *CSA* attīstības izmaksu atmaksu. Komisija šajā kontekstā atgādina, ka tās ieskatā *LuxSCS* tika izveidota tikai nodokļu apsvērumu dēļ. Licences līgums neesot ticis noslēgts tieši starp Amerikas struktūrām un *LuxOpCo*, bet gan starp *LuxSCS* un *LuxOpCo*, lai izvairītos no tā, ka honorāri tiek aplikti ar nodokli Amerikas Savienotajās Valstīs. Ja *LuxSCS* nebūtu pastāvējusi, *ATI* un *A 9* būtu noslēgušas izmaksu sadales nolīgumu ar *LuxOpCo* (nevis licences līgumu), kā rezultātā maksājumi būtu jāveic tikai *LuxOpCo*. Turklāt *LuxSCS* darbība esot aprobežojusies tikai ar nemateriālo aktīvu turēšanu. Pati *LuxSCS* neesot tieši īstenojusi intelektuālā īpašuma attīstības funkcijas, un līdz ar to tai šajā saistībā neesot bijis jāsaņem atlīdzība. Tai neesot bijis nekādas lomas nemateriālo aktīvu izmantošanā vai attīstībā, tā arī neesot veikusi nekādu kontroli pār šīm attīstības funkcijām un ar to saistītajiem riskiem. Komisija uzskata, ka līdz ar to nebija jāpiemēro uzcenojums iepirkšanas izmaksām un *CSA* izmaksām, jo šīs izmaksas *LuxSCS* ir tikai pārnesusi uz *LuxOpCo*, un *LuxSCS* neīsteno nekādas funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem. Gluži pretēji, *LuxSCS* atlīdzībai esot bijis jāatspoguļo fakts, ka saskaņā ar *CSA* *LuxSCS* piešķirtās funkcijas un riskus faktiski uzņēmās *LuxOpCo*. Katrā ziņā Komisija savā funkcionālajā analīzē neesot ignorējusi faktu, ka *LuxSCS* bija nemateriālo aktīvu likumīgā īpašniece.

260 Vispirms ir jānorāda, ka pārbaudīt, vai tāds honorārs kā šajā lietā aplūkotais atbilst tirgū balstītam rezultātam, saskaņā ar ESAO 1995. gada vadlīnijām nozīmē, ka sasaiste ir jāveic ar nemateriālo aktīvu vērtību, nevis ar to attīstības un izstrādes izmaksām. No minēto vadlīniju 6.27. punkta izriet, ka, lai arī nemateriālo aktīvu attīstības izmaksas var tikt ņemtas vērā, lai noteiktu dažādo

darījuma pušu ieguldījuma salīdzināmību vai relatīvo vērtību, starp šīm izmaksām un nemateriālo aktīvu vērtību nepastāv obligāta saikne. It īpaši nemateriāla īpašuma faktisko taisnīgo vērtību bieži vien nevar noteikt atkarībā no izdevumiem, kas radušies, lai izstrādātu un saglabātu nemateriālo īpašumu. Kā izriet no minēto vadlīniju 6.2. punkta, "nemateriālajam īpašumam" var būt ievērojama vērtība, pat ja tam nav grāmatvedības vērtības sabiedrības bilancē. Visbeidzot, kā tas izriet attiecīgi no minēto vadlīniju 1.22. un 6.27. punkta, šajā ziņā runa ir par to, ko ir pieņemts saukt par "tirgus vērtību". Turklāt ir jāuzsver, ka šī vērtība var būt pakļauta svārstībām laikā.

261 Šajā lietā rodas jautājums, vai *LuxSCS* atlīdzības pirmā komponente, kā to ir aprēķinājusi Komisija apstrīdētajā lēmumā, proti, pirmkārt, iepirkšanas maksa bez uzcenojuma un, otrkārt, maksājumi saskaņā ar *CSA* – arī bez uzcenojuma, atspoguļo patiesi to nemateriālo aktīvu vērtību, kas ar licenci ir piešķirti *LuxOpCo*.

262 Pirmkārt, protams, var uzskatīt, ka iepirkšanas maksājums, ko *LuxSCS* pārskaitīja amerikāņu struktūrām apmaiņā pret īpašumtiesību uz daļu no iepriekš pastāvošiem nemateriālajiem aktīviem nodošanu un licenci uz pārējiem iepriekš pastāvošiem nemateriālajiem aktīviem (skat. šī sprieduma 4. punktu), atspoguļo nemateriālo aktīvu vērtību brīdī, kad tika noslēgts iepirkšanas līgums, proti, 2005. gadā.

263 Proti, lai arī iepirkšanas maksājuma summa nav cena, par kuru ir notikušas brīvas pārrunas tirgū, runa ir, kā *Amazon* norāda prasības pieteikuma lietā T-318/18 73. punktā, par cenu, kas samaksāta kā atlīdzība par iepriekš 2005. gadā pastāvošo nemateriālo aktīvu iegādi. Šāda samaksa atšķirībā no attīstības izmaksām var atspoguļot nemateriālo aktīvu, kas ir īpašumtiesību nodošanas priekšmets, proti, iepriekš 2005. gadā pastāvošo nemateriālo aktīvu vērtību.

264 Tomēr ir jāuzsver, kā to konkrēti ir apstiprinājusi Luksemburgas Lielhercogiste, un Komisija to šajā jautājumā nav apstrīdējusi, ka aplūkotajā laikposmā nemateriālo aktīvu vērtība ir ievērojami palielinājusies, pateicoties pastāvīgai inovācijai tehnoloģijā, kuru konkrēti ir attīstījušas *Amazon US* amerikāņu struktūras, kā arī pateicoties *Amazon* preču zīmes atpazīstamības un tātad nemateriālo aktīvu, kas saistīti ar mārketingu Eiropā un pasaulē, attīstībai. Vienkārši pieskaitot attīstības izmaksas bez uzcenojuma (maksājumi saskaņā ar *CSA*) cenai, kas samaksāta par iepriekš pastāvošu nemateriālo aktīvu iegādi (iepirkšanas maksājums), kā Komisija to ir izdarījusi apstrīdētā lēmuma 555. apsvērumā, nav ņemts vērā fakts, ka šajā lietā iepriekš pastāvošo nemateriālo aktīvu vērtība aplūkotajā laikposmā ir palielinājusies, jo amerikāņu struktūras šos aktīvus ir pakāpeniski attīstījušas un uzlabojušas un daļu no tiem aizvietojušas. Maksājuma, kas veikts saskaņā ar iepirkšanas līgumu, vienkārša pārnešana, uz kuru atsaucas Komisija un kuru var pieņemt kā nemateriālo aktīvu sākotnējo vērtību 2005. gadā, neatspoguļo minēto nemateriālo aktīvu tirgus vērtību visā aplūkotajā laikposmā.

265 Turklāt Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka *LuxSCS* veiktie maksājumi saskaņā ar iepirkšanas līgumu varot tikt pārnesti uz *LuxOpCo*, nepiemērojot uzcenojumu. Uzcenojuma neesamība neatspoguļo to, ko neatkarīgas puses būtu akceptējušas brīvā darījumā tirgus apstākļos, un līdz ar to ir kļūda *LuxSCS* atlīdzības aprēķinā. Ir saprātīgi uzskatīt un turklāt no ESAO 1995. gada vadlīniju 6.14. punkta izriet, ka neatkarīgas puses, kas darbojas tirgū, vēlas gūt peļņu no savu aktīvu nodošanas rīcībā. Tādēļ uzcenojuma piemērošana, aprēķinot tādu atlīdzību kā pamatlietā aplūkotā, šķiet, ir tirgū izplatīta situācija. Taču, kā to norāda *Amazon* prasības pieteikuma lietā T-318/18 98. punktā, ja Komisija būtu izvērtējusi *LuxSCS* pieejamās iespējas, kā tas ir ieteikts minētajā [ESAO vadlīniju] 6.14. punktā, tā būtu varējusi konstatēt, ka Eiropā ir daudzi tiešsaistes tirdzniecības operatori, tādējādi *LuxSCS* būtu varējusi palielināt nemateriālo aktīvu vērtību, pārsniedzot vienīgi to attīstības izmaksas.

266 Otrkārt, attiecībā uz maksājumiem, kas veikti saskaņā ar *CSA*, ir jānorāda, kā tas ir izklāstīts iepriekš, ka no ESAO 1995. gada vadlīniju 6.27. punkta izriet, ka, lai arī nemateriālo aktīvu attīstības izmaksas var tikt ņemtas vērā, lai noteiktu dažādo darījuma pušu ieguldījuma salīdzināmību vai relatīvo vērtību, starp attīstības izmaksām un nemateriālo aktīvu vērtību nepastāv obligāta saikne. Saskaņā ar *CSA* veiktā maksājuma vienkārša pārnešana, uz ko norāda Komisija, atbilst vienīgi to izmaksu atmaksai, kuras ir jāsedz *LuxSCS* nemateriālo aktīvu attīstības nolūkos, un neatspoguļo uzlaboto nemateriālo aktīvu vērtību. Attīstības izmaksu atmaksa pati par sevi bez uzcenojuma piemērošanas ir pieeja, kas neatbilst tirgū balstītam rezultātam.

267 Šajā saistībā ir jāatgādina, ka kontrolētā darījuma, ko pārbauda Komisija, priekšmets ir nemateriālo aktīvu licence, ko *LuxSCS* piešķīrusi *LuxOpCo*, atgādinot, ka *LuxSCS* ir *CSA* [līgumslēdzēja] puse. Nav strīda par to, ka *ATI* un *A 9* īstenoja vienas daļas nemateriālo aktīvu izstrādes funkcijas. Tomēr Komisijas arguments, saskaņā ar kuru *ATI* un *A 9* tika "atalgotas" par šīm funkcijām ar maksājumiem saskaņā ar *CSA*, norāda, ka Komisija kļūdaini saprot *CSA*. No *CSA* 4.3. punkta izriet, ka saskaņā ar *CSA* *LuxSCS* veiktie maksājumi tika aprēķināti tikai kā procentuāla daļa no attīstības izmaksām, kas radušās *CSA* [līgumslēdzējām] pusēm. Protams, *LuxSCS* dalība attīstības izmaksās ir proporcionāla *LuxSCS* – un tādējādi *LuxOpCo* – piederošo struktūru gūtajai peļņai salīdzinājumā ar *ATI* un *A 9* gūto peļņu. Tomēr saskaņā ar *CSA* veiktie maksājumi tādējādi atbilst nemateriālo aktīvu, kas attīstīti *CSA* ietvaros un nodoti *LuxOpCo* rīcībā saskaņā ar licences līgumu, attīstības izmaksu daļai un tādējādi neatspoguļo šo nemateriālo aktīvu tirgus vērtību. Taču nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošajam honorāram, kas maksāts saskaņā ar licences līgumu, būtu jāatspoguļo tieši šī vērtība.

268 Ņemot vērā iepriekš minēto, apstāklis, ka *LuxSCS* pati tieši nav īstenojusi attīstības funkcijas, neliek apšaubīt konstatējumu, ka *LuxOpCo* maksātā honorāra summai ir jāatspoguļo nemateriālo aktīvu vērtība.

269 Līdz ar to Komisija nevarēja apgalvot, ka *LuxSCS* atlīdzību varēja aprēķināt, pamatojoties vienīgi uz nemateriālo aktīvu attīstības izmaksu pārnešanu.

270 Pārējie Komisijas argumenti neatspēko šī sprieduma 269. punktā minēto secinājumu.

271 Pirmkārt, Komisija ir norādījusi, ka *LuxSCS* esot tikai starpnieks un ka tā esot tikai nodevusi *LuxOpCo* saistībā ar iepirkšanas līgumu un *CSA* radušās izmaksas, lai pēc tam pārskaitītu daļu no honorāra, ko tā saņēmusi no *LuxOpCo* atbilstoši licences līgumam, *A 9* un *ATI* šo izmaksu apmērā. Starpība starp summām, kas saņemtas kā honorārs, un maksājumiem, kas veikti saskaņā ar *CSA*, tika piešķirta *LuxSCS*, un pēc tam, iespējams, tās vērtību palielināja tās partneri, lai gan *LuxSCS* neīstenoja nekādas funkcijas, kas pamatotu to, ka tai šīs summas tika piešķirtas.

272 Tomēr, pat ja tiktu uzskatīts, ka *LuxSCS* bija tikai starpniece, proti, ka tā iekļāvās starp *LuxOpCo* un amerikāņu struktūrām *ATI* un *A 9*, kas neīstenoja attīstības funkcijas, honorāra summai, kas *LuxOpCo* būtu jāmaksā, un tādējādi *LuxSCS* atlīdzībai tomēr būtu bijis jāatspoguļo saskaņā ar licences līgumu nodoto nemateriālo aktīvu tirgus vērtība. Saskaņā ar *CSA* veiktā maksājuma vienkārša pārnešana, uz ko atsaucas Komisija, atbilst tikai to izmaksu atmaksai, kuras bija jāsedz *LuxSCS* nemateriālo aktīvu attīstības nolūkos, un neatspoguļo minēto nemateriālo aktīvu vērtību.

273 Lai arī ar šī sprieduma 271. punktā minētajiem argumentiem Komisija vēlas norādīt, ka *LuxOpCo* nodokļa bāze būtu samazināta sakarā ar *LuxSCS* starpniecību starp *LuxOpCo* un amerikāņu struktūrām *ATI* un *A 9* un sakarā ar licences līguma noslēgšanu ar *LuxSCS* – pretstatā licences līguma noslēgšanai ar minētajām struktūrām –, ir jānorāda, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija nav balstījusies uz šādu argumentāciju, lai pierādītu priekšrocības pastāvēšanu *LuxOpCo* interesēs.

274 Turklāt nav pierādīts, ka tad, ja *LuxOpCo* būtu noslēgusi licences līgumu tieši ar amerikāņu struktūrām bez *LuxSCS* starpniecības starp šīm sabiedrībām, šīm struktūrām samaksātā honorāra summa atšķirtos no *LuxSCS* maksājamā honorāra summas.

275 Otrkārt, šī sprieduma 269. punktā minēto secinājumu neliek apšaubīt arguments, kuru Komisija izvirzīja tiesas sēdē un saskaņā ar kuru *CSA* varēja tieši noslēgt ar *LuxOpCo*.

276 Šajā ziņā ir jānorāda, ka argumentācija, saskaņā ar kuru, ja *LuxSCS* nebūtu pastāvējusi, izmaksu sadales nolīgums būtu noslēgts ar *LuxOpCo*, ir tikai hipotētiska un faktiski ir tikai pieņēmums.

277 Turklāt apstrīdētajā lēmumā Komisija savu argumentāciju nav balstījusi uz faktu, ka *LuxOpCo* esot varējusi būt vai tai esot bijis jābūt tiešai *CSA* [līgumslēdzējai] pusei. Ir jākonstatē, ka nekur apstrīdētajā lēmumā Komisija nav apstrīdējusi *LuxSCS* pastāvēšanu kā tādu, tāpat tā nav apstrīdējusi [finanšu] shēmas, kas izrietēja no *CSA* un licences līguma noslēgšanas, spēkā esamību, ņemot vērā Luksemburgas tiesības, pamatojoties uz to, ka šī shēma būtu ļāvusi samazināt *LuxOpCo* nodokļu saistības. Komisija ir apstrīdējusi tikai honorāra, kas *LuxOpCo* ir jāmaksā *LuxSCS*, summu.

278 Treškārt, šī sprieduma 269. punktā minēto secinājumu neatspēko arguments, kuru Komisija izvirzīja tiesas sēdē un saskaņā ar kuru *LuxSCS* tika izveidota tikai ar nodokļiem saistītu iemeslu dēļ.

279 Fakts, ka struktūra, kas pieder sabiedrību grupai, ir izveidota tikai nodokļu optimizācijas mērķiem un ka tā saņem honorāru par attiecīgajā sabiedrību grupā attīstītajiem nemateriālajiem aktīviem, pats par sevi nav pietiekams, lai secinātu, ka honorāra maksātājam ir nodokļu priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, un tas obligāti nepierāda, ka pastāv valsts atbalsts honorāra maksātāja interesēs.

280 Šajā lietā, protams, *LuxSCS* piemērotais nodokļu režīms, kas atšķiras Luksemburgā (*LuxSCS* Luksemburgā bija "fiskāli pārredzama") un ASV (*LuxSCS* Amerikas Savienotajās Valstīs bija "fiskāli nepārredzama"), izriet no "hibrīdās nesakritības [asimetrijas]", proti, no atšķirībām nodokļu tiesiskajā regulējumā, kas piemērojams Luksemburgā un ASV, ņemot vērā nodokļu maksātāja identifikāciju.

281 Tomēr, kā norādījusi pati Komisija 16. zemsvītras piezīmē, kas pievienota iebildumu raksta lietā T-816/17 13. punktam, šīs asimetrijas (peļņas neaplikšana ar nodokli) sekas nav apstrīdētā lēmuma priekšmets. Tātad jautājums, kas ir būtisks šajā prasībā, ir nevis tas, vai *LuxSCS* tika izveidota tikai nodokļu apsvērumu dēļ, vai arī tas, vai tās partneri ASV faktiski maksāja nodokļus par tās gūtajiem ienākumiem, bet gan tas, vai *LuxOpCo* samaksāja honorāru, kura summa tika novērtēta pārāk augstu, un vai tādējādi *LuxOpCo* atlīdzība un līdz ar to tās nodokļa bāze tika mākslīgi samazināta.

282 Ceturtkārt, šī sprieduma 269. punktā minēto secinājumu neatspēko tiesas sēdē Komisijas paustais apgalvojums, pieņemot, ka tas ir pierādīts, saskaņā ar kuru *LuxSCS* esot bijusi "fiktīva" sabiedrība.

283 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka *LuxSCS* patiešām juridiski pastāvēja, un to Komisija neapstrīd. *LuxSCS* bija reģistrēta Luksemburgā un bija iekļauta Luksemburgas Lielhercogistes komercreģistrā kā Luksemburgas sabiedrība.

284 Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 555. apsvērumā ietvertais secinājums, saskaņā ar kuru "*LuxSCS* atlīdzības" pirmajai komponentei esot bijis jābūt "ar iepirkšanas līgumu un *CSA* saistīto tranzītizmaksu (t.i., iepirkšanas un *CSA* izmaksu) iekasēšanai [rēķina izrakstīšanai par izmaksām, kas saistītas ar iepirkšanas līgumu un ar *CSA*]", ir kļūdains, jo šāds honorārs neatbilst tirgū balstītam rezultātam. Ar šo kļūdu *TNMM* piemērošanā arī pietiek, lai uzskatītu, ka Komisijas galveno konstatējumu attiecībā uz priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē nevar apstiprināt. Tomēr lietas dalībnieku argumentu pārbaude ir jāturpina šādi.

– *Par "LuxSCS" atlīdzības otro komponenti (uzturēšanas izmaksas)*

285 Attiecībā uz *LuxSCS* atlīdzības otro komponenti (skat. šī sprieduma 254. punktu) Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka apstrīdētā lēmuma 555. apsvērumā ietvertais vērtējums, proti, apgalvojums, saskaņā ar kuru "*LuxSCS* būtu jāsaņem atlīdzība ar uzcenojumu virs izmaksu bāzes, kuru veido tikai un vienīgi izmaksas saistībā ar ārpakalpojumiem, kas saņemti [nolīgti], lai uzturētu tā [tās] likumīgās īpašumtiesības uz nemateriālajiem aktīviem", ir kļūdains. Šajā ziņā Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka Komisija kļūdaini nosaka "nesaistītu pušu darījumam atbilstošu" uzcenojumu 5 % apmērā no ārējām izmaksām, pamatojoties uz *JTPF* ziņojumu. Precīzāk, Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka 5 % uzcenojums, kas tiek uzskatīts par atbilstošu "nesaistītu pušu darījumam", ir patvaļīgs, tāpat kā vienkāršotā analīze, uz kuru šis uzcenojums ir balstīts. *JTPF* ziņojuma pamatā esot dalībvalstu nodokļu iestāžu novērotās prakses analīze, nevis Luksemburgas prakses attiecībā uz *LIR* 164. panta 3. punktu analīze. Papildus tam, ka Luksemburgas tiesībās tam neesot nekādas nozīmes un ka tas esot pieņemts pēc attiecīgā INN un tātad šī nolēmuma pieņemšanas brīdī tas neesot bijis pieejams, *JTPF* ziņojumā esot atsauce uz uzcenojumiem, kas novēroti darījumos grupas iekšienē, un tātad to nevar izmantot kā bāzi, lai noteiktu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu uzcenojumu, proti, uzcenojumu, kas atbilst brīvā tirgū pastāvošiem apstākļiem.

286 Komisija apstrīd šos argumentus.

287 Tā uzsver, ka honorāra, kas *LuxOpCo* jāmaksā *LuxSCS*, otrā komponente ir tikai minimāla tā daļa, līdz ar to tai faktiski nav ietekmes uz Komisijas aprēķināto *LuxSCS* "atlīdzību". Tā uzskata, ka šajā lietā nebija jāveic patiesa transfertcenu analīze un jānosaka, kādai būtu bijis jābūt *LuxOpCo* atlīdzības precīzai summai. Turpretī *JTPF* ziņojumu varētu izmantot kā "drošības zonu", un tas ļautu noteikt grupas iekšienē īstenotu mazvērtīgu darījumu, attiecībā uz kuriem būtu pārāk dārgi un darbietilpīgi veikt patiesu transfertcenu analīzi, summu. Luksemburgas Lielhercogiste esot kopējā iekšējo cenu (transfertcenu) noteikšanas foruma dalībniece, un *JTPF* ziņojums esot balstīts arī uz Luksemburgas praksi. Lai arī *JTPF* ziņojumā konstatētie uzcenojumi tika novēroti darījumiem grupas iekšienē, pēc Komisijas domām, runa ir par uzcenojumiem, ko parasti ir pieņēmušas nodokļu iestādes, jo tie atspoguļo uzņēmumu ienesīgumu tirgus apstākļos. Visbeidzot Komisija norāda, ka *JTPF* ziņojums, kaut arī tas ir sagatavots 2010. gadā, ir balstīts uz datiem par laikposmu no 1999. līdz 2007. gadam, piebilstot, ka šos datus var izmantot, jo attiecīgais INN tika ieviests tikai no 2006. gada.

288 Vispirms jānorāda, kā izklāstīts šī sprieduma 254. punktā, ka *LuxSCS* "atlīdzības", ko aprēķinājusi Komisija, otrā komponente atbilst izmaksām, kuras varētu apzīmēt kā "uzturēšanas izmaksas", kam pieskaita 5 %. Pie šī 5 % ienesīguma Komisija nonāca, pamatojoties uz *JTPF* ziņojumu, ciktāl runa ir par ienesīguma likmi, kura visbiežāk novērota attiecībā uz transfertcenām, kas attiecas uz tādu pakalpojumu sniegšanu grupas iekšienē, kuriem ir neliela pievienotā vērtība.

289 Kā apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon*, Komisijas izmantotā pieeja vairākos aspektos ir problemātiska.

290 Vispirms Komisija apstrīdētā lēmuma 557. apsvērumā pati ir atzinusi, ka nav salīdzināmu elementu, lai novērtētu *LuxSCS* atlīdzību par tās funkcijām, kas atbilst tās īpašumtiesību uz nemateriālajiem aktīviem uzturēšanai.

291 Saskaņā ar ESAO 1995. gada vadlīniju 3.26. punktu, piemērojot *TNMM*, "nodokļu maksātāja iegūtā tīrā peļņa par kontrolēto darījumu [..] teorētiski būtu jānosaka, atsaucoties uz tīro peļņu, ko tas pats nodokļu maksātājs gūst par salīdzināmiem darījumiem brīvajā tirgū". Tam, ka nebija salīdzināma elementa, vajadzēja izraisīt to, ka Komisija *LuxSCS* nepiemēro *TNMM*.

292 Tiesa gan, Komisijas izmantotā pieeja, kuras mērķis ir izmantot *JTPF* ziņojumu, tā vietā, lai tā pati meklētu salīdzināmības elementus, kā arī veiktu pati savu tirgū pastāvošās salīdzināmās tīrās peļņas analīzi, nav nesaderīga ar *TNMM* piemērošanas noteikumiem, kā tie izriet no ESAO vadlīnijām to 1995. gada redakcijā. Proti, pirmkārt, kā tas it īpaši izriet no šo vadlīniju 3.29. un 3.30. punkta, ir vispārzināms, ka ir grūti atrast pietiekami precīzu informāciju par tīro peļņu, kāda pastāv brīvajā tirgū, kā arī par parametriem, kas bieži tiek izmantoti brīvajā tirgū kā peļņas rādītāji. Otrkārt, šajā nolūkā izmantoto informācijas avotu formai un raksturam kā tādam nav nekādas nozīmes. Ja pastāv publikācija par peļņas rādītājiem vai tīro peļņu, kas novērota noteiktā saimnieciskās darbības jomā, šo publikāciju principā var izmantot, tomēr šajā ziņā tai nav obligāti jābūt tādai "drošības zonai", kādu Komisija ir norādījusi savā argumentācijā, kas minēta šī sprieduma 287. punktā.

293 Tomēr šāda ziņojuma izmantošana būtu pieļaujama tikai tad, ja tajā ietvertie dati ir atbilstoši un uzticami. It īpaši šādam ziņojumam kā minimums ir jāsatur dati, kas attiecas uz darījumiem, kuri ir salīdzināmi ar kontrolēto darījumu, kā arī dati, kas attiecas uz funkcijām, kuras ir salīdzināmas ar pārbaudāmās struktūras funkcijām, lai salīdzinājums būtu faktiski uzticams.

294 Šajā lietā ir jākonstatē, ka uzcenojums, kuru Komisija ir piemērojusi, pamatojoties uz *JTPF* ziņojumu, atbilst uzcenojumam, kas šī ziņojuma autoru ieskatā ir parasti novērots attiecībā uz dažiem "pakalpojumiem grupas iekšienē, kuriem ir neliela pievienotā vērtība". *LuxSCS* šādus pakalpojumus nav sniegusi. Funkcijas, kas saistītas ar tās īpašumtiesību uz nemateriālajiem aktīviem uzturēšanu, nevar faktiski pielīdzināt tādu pakalpojumu sniegšanai grupas iekšienē, kuriem ir "neliela pievienotā vērtība". No tā izriet, ka, lai gan principā *JTPF* ziņojuma izmantošana nerada metodoloģiska rakstura grūtības, tomēr šajā ziņojumā ietvertajai informācijai nebija nekādas saistības ar *LuxSCS* funkcijām attiecīgā kontrolētā darījuma, proti, licences līguma, ietvaros.

295 Ņemot vērā iepriekš 257.–292. punktā izklāstītos apsvērumus, ir jāpiekrīt Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* argumentācijai, ar kuru tiek apgalvots, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdas *LuxSCS* funkcionālajā analīzē, kam esot bijusi ietekme uz tās secinājumu par *LuxSCS* kā pārbaudāmās puses izvēli *TNMM* piemērošanas ietvaros. Komisija tāpat ir pieļāvusi kļūdu, nosakot atbilstošo tīro peļņu, kas piemērojama kontrolētajam darījumam šajā lietā.

3) Secinājumi par galveno konstatējumu

296 Ņemot vērā šos dažādos apsvērumus, ir jāpiekrīt Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* argumentācijai, ar kuru tiek apstrīdēts galvenais priekšrocības konstatējums. Pirmkārt, Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka *LuxSCS* ir jāizvēlas par pārbaudāmo pusi. Otrkārt, Komisijas veiktajā "*LuxSCS* atlīdzības" aprēķinā, pamatojoties uz pieņēmumu, ka *LuxSCS* bija jābūt pārbaudāmajai struktūrai, ir pieļautas daudzas kļūdas, un to nevar uzskatīt par pietiekami uzticamu, ne arī par tādu, kas ļauj panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu rezultātu. Tā kā Komisijas izmantotā aprēķina metode ir jānoraida, šī metode nevar pamatot Komisijas konstatējumu, ka honorāram, ko *LuxOpCo* samaksāja *LuxSCS*, bija jābūt mazākam par to, kas aplūkotajā laikposmā faktiski tika saņemts, piemērojot attiecīgo INN. Tādējādi galvenajā priekšrocības konstatējumā ietvertie elementi neļauj pierādīt, ka *LuxOpCo* nodokļu nasta tika mākslīgi samazināta, novērtējot par augstu honorāra apmēru.

297 Līdz ar to ir jāpiekrīt pirmā pamata otrās daļas pirmajam un otrajam iebildumam un trešajai daļai lietā T-816/17, kā arī otrajam un ceturtajam pamatam lietā T-318/18, ar kuriem tiek apgalvots, ka Komisija savā galvenajā konstatējumā nav pierādījusi priekšrocības pastāvēšanu, nemaz neizvērtējot pārējos pamatus un argumentus, ar kuriem tiek apstrīdēts galvenais konstatējums.

3. Par pamatiem un argumentiem, ar kuriem tiek apstrīdēta papildu argumentācija attiecībā uz priekšrocību

298 Ar pirmā pamata otrās daļas trešo iebildumu lietā T-816/17 un piekto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas papildu argumentāciju par nodokļu priekšrocības pastāvēšanu *LuxOpCo* interesēs.

299 Lai detalizēti izvērtētu šos pamatus, ir jāatgādina, kā tas ir izklāstīts šī sprieduma 65.–68. punktā, ka savā papildu argumentācijā par priekšrocības pastāvēšanu Komisija ir izdarījusi trīs konstatējumus, saskaņā ar kuriem transfertcenu [noteikšanas] metode, kas apstiprināta attiecīgajā INN, ir balstīta uz trim kļūdainām metodoloģiskām izvēlēm.

300 Vispirms savā pirmajā papildu konstatējumā (apstrīdētā lēmuma 565.–569. apsvērums) Komisija ir identificējusi kļūdu transfertcenu [noteikšanas] metodes izvēlē, kas apstiprināta attiecīgajā INN. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka lietas dalībnieki ir vienisprātis par to, ka 2003. gada ziņojumā par transfertcenām piemērotā metode faktiski atbilda *TNMM*. Turpretī pretēji tam, kas izriet no paša 2003. gada ziņojuma par transfertcenām, šī ziņojuma autori nav izvēlējušies, ne arī faktiski piemērojuši peļņas sadales metodi. *Amazon* savās atbildēs uz rakstveida jautājumiem apstiprināja, ka transfertcenas [noteikšanas] metode, kas apstiprināta attiecīgajā INN, nozīmēja, ka sākumā tiek aprēķināta *LuxOpCo* atlīdzība, piemērojot *TNMM*, un pēc tam visa atlikusī peļņa tiek piešķirta *LuxSCS*, lai to atalgotu par nemateriālajiem aktīviem. Turklāt faktu, ka 2003. gada ziņojuma par transfertcenām autori faktiski izmantoja *TNMM*, nevis peļņas sadales metodi, izmantojot atlikušās peļņas sadales metodi, Komisija ir minējusi apstrīdētā lēmuma 540. apsvērumā.

301 Pirmā papildu konstatējuma pamatojumam Komisija ir norādījusi – pieņemot, ka *LuxSCS* ir faktiski īstenojusi unikālas un vērtīgas funkcijas, ko tā apstrīd, Luksemburgas nodokļu iestādes nevarēja nezināt, ka *LuxOpCo* arī īsteno unikālas un vērtīgas funkcijas saistībā ar intelektuālo īpašumu un *Amazon* grupas komercdarbību Eiropā, nevis ikdienas pārvaldības funkcijas. Līdz ar to Komisija uzskatīja, ka attiecīgajā INN izmantotā [transfertcenu] noteikšanas metode neļāva

sasniegt uzticamu rezultātu un ka peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, bija piemērotāka. Komisija uzskata, ka tad, ja būtu izmantota šī pēdējā minētā metode, *LuxOpCo* atlīdzība un līdz ar to ar nodokli apliekamie ienākumi būtu bijuši lielāki.

302 Turpinājumā otrajā papildu konstatējumā (apstrīdētā lēmuma 570.–574. apsvērums) Komisija uzskatīja, ka attiecīgajā INN apstiprinātā peļņas līmeņa rādītāja izvēle ir kļūdaina. Konkrētāk, tā uzskatīja – pat pieņemot, ka 2003. gada ziņojumā par transfertcenām ietvertā funkcionālā analīze ir pareiza, pieņemot uzcenojumu virs pamatdarbības izdevumiem [pamatdarbības izdevumu uzcenojumu], nevis uzcenojumu virs kopējām izmaksām [kopējo izmaksu uzcenojumu], ar attiecīgo INN ir nepiemērotā veidā samazināti *LuxOpCo* ar nodokli apliekamie ienākumi, tādējādi tai piešķirot ekonomisku priekšrocību.

303 Visbeidzot trešajā papildu konstatējumā (apstrīdētā lēmuma 574.–578. apsvērums) Komisija secināja, ka "griestu" noteikšana cenu [noteikšanas] metodē, lai noteiktu *LuxOpCo* nodokļa bāzi, kura apstiprināta apstrīdētajā lēmumā, jebkurā gadījumā nebija ne atbilstīga, ne ekonomiski pamatota. Komisija uzskata, ka, ciktāl šo "griestu" rezultātā *LuxOpCo* ar nodokli apliekamie ienākumi par 2006., 2007., 2011., 2012. un 2013. taksācijas gadu tika samazināti, ar šādu "griestu" noteikšanu šai sabiedrībai tika piešķirta ekonomiska priekšrocība.

304 Ir jānorāda – katrs no papildu konstatējumiem apstrīdētā lēmuma 9.2.2.1.–9.2.2.3. iedaļā ir neatkarīgs cits no cita. Tādējādi ikviens no tiem var pierādīt priekšrocības pastāvēšanu. Komisija gan atbildēs uz rakstveida jautājumiem, gan tiesas sēdē apstiprināja, ka ikviens no papildu konstatējumiem neatkarīgi un autonomi apstiprina priekšrocības pastāvēšanas konstatējumu.

a) Ievada apsvērumi par trim papildu konstatējumiem

305 Apstrīdētā lēmuma 564. apsvērumā Komisija precizēja, ka tā vērtējuma mērķis, ko tā veikusi 9.2.2. iedaļā par priekšrocības papildu konstatējumiem, nebija precīzi noteikt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu *LuxOpCo* atlīdzību, bet gan pierādīt, ka ar attiecīgo INN *LuxOpCo* ir piešķirta ekonomiska priekšrocība, jo tajā ir apstiprinātas kļūdainas metodoloģiskas izvēles, kas izraisīja tās ar nodokli apliekamo ienākumu samazinājumu.

306 Šajā ziņā papildus tam, kas tika izklāstīts šī sprieduma 123.–126. punktā, ņemot vērā 2019. gada 24. septembra sprieduma Nīderlande u.c./Komisija (T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669) saturu, ir svarīgi paskaidrot pierādījumu līmeni, kāds ir Komisijai, izvērtējot valsts atbalsta pastāvēšanu tāda nodokļu nolēmuma kā INN kontekstā.

307 Vispirms 2019. gada 24. septembra sprieduma Nīderlande u.c./Komisija (T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669) 152. punktā Vispārējā tiesa ir precizējusi, ka tad, ja Komisija piemēro nesaistītu pušu darījuma principu, lai kontrolētu, vai integrētā uzņēmuma ar nodokli apliekamā peļņa, piemērojot nodokļu pasākumu (pirmais salīdzināšanas faktors), atbilst paredzamam ar nodokli apliekamas peļņas apmēram, kas gūts tirgus apstākļos [tirgus apstākļos gūtās ar nodokli apliekamās peļņas uzticamai aplēsei] (otrais salīdzināšanas faktors), tā var konstatēt priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē esamību vienīgi tad, ja atšķirība starp abiem salīdzināšanas faktoriem pārsniedz neprecizitātes, kuras ir raksturīgas metodei, kas tiek piemērota, lai iegūtu minēto provizorisko aprēķinu [aplēsto vērtību].

308 No tā izriet – lai pierādītu, ka ar iepriekšēju nodokļu nolēmumu, kas izmantots, lai aprēķinātu uzņēmuma atlīdzību, ir piešķirta ekonomiska priekšrocība, Komisijai ir jāpierāda, ka šī atlīdzība atšķiras no nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta tik lielā mērā, ka to nevar uzskatīt par atlīdzību, kas būtu saņemta tirgū konkurences apstākļos.

309 Turpinājumā 2019. gada 24. septembra sprieduma Nīderlande u.c./Komisija (T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669) 201. un 211. punktā Vispārējā tiesa ir precizējusi, ka metodoloģisku prasību neievērošana pati par sevi noteikti neizraisa nodokļu nastas samazināšanos. Komisijai vēl bija jāpierāda, ka metodoloģiskās kļūdas, kuras tā bija identificējusi iepriekšējā nodokļu nolēmumā, neļāva panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta ticamu aplēsi un ka to rezultātā tika samazināta ar nodokli apliekamā peļņa. Tādējādi Vispārējā tiesa secināja, ka ar konstatējumu vien, ka ir pieļautas kļūdas transfertcenu noteikšanas metodes izvēlē vai piemērošanā, principā nepietiek, lai pierādītu priekšrocības pastāvēšanu un tādējādi pierādītu valsts atbalsta LESD 107. panta izpratnē pastāvēšanu.

310 Šajā ziņā ir jānorāda, ka, lai gan Komisijai ir jāpierāda konkrēti, ka metodoloģiskā kļūda ir izraisījusi iepriekšējā nodokļu nolēmuma adresāta nodokļu nastas samazināšanos, Vispārējā tiesa nav izslēgusi, ka noteiktos gadījumos metodoloģiska kļūda ir tāda, ka tā nekādi neļauj panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta aptuvenu aplēsi un ka tā noteikti izraisa to, ka atlīdzība, kas būtu bijusi jāsaņem tirgus apstākļos, tiek novērtēta par zemu.

311 Šāda 2019. gada 24. septembra sprieduma Nīderlande u.c./Komisija (T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669) interpretācija izriet no termina "principā" lietojuma šī sprieduma 201. un 211. punktā, kā arī 212. punktā, kurā ir precizēts, ka šajā lietā Komisija nebija norādījusi nevienu apstākli, kas, neveicot salīdzinājumu ar rezultātu, kurš tiktu iegūts, piemērojot tās ieteikto metodi, ļautu secināt, ka, izvēloties attiecīgajā iepriekšējā nodokļu nolēmumā apstiprināto metodi, obligāti tiktu panākts pārāk zems rezultāts.

312 Ņemot vērā iepriekš minēto un tā kā apstrīdētajā lēmumā nav salīdzinājuma, no vienas puses, starp rezultātu, kas būtu iegūts, piemērojot Komisijas ieteikto transfertcenu [noteikšanas] metodi, un, no otras puses, rezultātu, kas iegūts, piemērojot attiecīgo INN, Komisijas pieeja, kura izklāstīta apstrīdētā lēmuma 564. apsvērumā un kuras noslēgumā tā vienīgi identificē kļūdas transfertcenu analīzē, principā ir nepietiekama, lai pierādītu, ka *LuxOpCo* nodokļu nasta faktiski tika samazināta.

313 Tomēr ir jāpārbauda, vai, neraugoties uz apstrīdētā lēmuma 564. apsvērumā ietverto apgalvojumu, Komisijas papildu argumentācijā par priekšrocības pastāvēšanu ir ietverti konkrēti elementi, kas ļauj konstatēt, ka kļūdas, ko Komisija identificējusi transfertcenu analīzē, ir izraisījušas *LuxOpCo* nodokļu nastas patiesu samazinājumu.

b) Par priekšrocības pastāvēšanas pirmo papildu konstatējumu

314 Ar pirmā pamata otrās daļas trešo iebildumu lietā T-816/17 un piekto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas pirmo papildu konstatējumu par nodokļu priekšrocības pastāvēšanu *LuxOpCo* interesēs (apstrīdētā lēmuma 9.2.2.1. iedaļa). Būtībā Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd apgalvojumu, saskaņā ar kuru Komisijas ieteiktā transfertcenu [noteikšanas] metode, proti, peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, bija piemērota. Tās norāda, ka Komisija ir kļūdaini secinājusi, ka *LuxOpCo* īstenoja unikālas un vērtīgas funkcijas. Luksemburgas Lielhercogiste uzsver, ka Komisija turklāt nav mēģinājusi pati piemērot peļņas sadales metodi.

315 Komisija apstrīd šos argumentus.

316 Komisija uzskata, ka apstrīdētajā lēmumā pamatoti ir norādītas neatbilstošas metodoloģiskās izvēles attiecībā uz transfertcenu noteikšanas metodi, kas apstiprināta attiecīgajā INN. Tā uzskata – pat ja *LuxSCS* tiktu uzskatīta par tādu, kas īsteno unikālas un vērtīgas funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, tas pats attiektos arī uz *LuxOpCo*, līdz ar to transfertcenu noteikšana, kas balstīta uz peļņas sadales metodi, būtu piemērotāka transfertcenu [noteikšanas] metode un tās rezultātā *LuxOpCo* atlīdzība būtu lielāka nekā tā, kas apstiprināta attiecīgajā INN.

317 Šajā lietā ir jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 565.–568. apsvērumā Komisija būtībā ir norādījusi – pat ja tiktu akceptēts apgalvojums, ka *LuxSCS* īstenoja unikālas un vērtīgas funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, tas, ka *LuxOpCo* arī pildīja šādas funkcijas, nozīmētu, ka šajā lietā *TNMM* metodes vietā būtu jādod priekšroka peļņas sadales metodei, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju.

318 Šajā ziņā ir jāprecizē divas dažādas lietas.

319 Pirmkārt, Komisija apstrīdētā lēmuma 565. apsvērumā ir norādījusi, ka *LuxOpCo* īstenotās funkcijas noteikti nebija "rutīnveida" [ikdienas] pārvaldības funkcijas un aplūkotajā laikposmā tā pildīja vairākas unikālas un vērtīgas funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem un īstenoja *Amazon* grupas komercdarbību Eiropā.

320 Šajā kontekstā ir arī jāuzsver, ka Komisija nav konstatējusi, ka atsevišķas *LuxOpCo* funkcijas, kas ir identificētas pašas Komisijas veiktajā funkcionālajā analīzē, varētu tikt kvalificētas kā ikdienas vai rutīnveida funkcijas, ne arī – ka par šādām funkcijām, neraugoties uz to rutīnveida raksturu, būtu bijis jāmaksā papildu atlīdzība.

321 Otrkārt, apstrīdētā lēmuma 568. apsvērumā Komisija secināja, ka ieguldījumu analīzes piemērošana šajā gadījumā būtu novedusi pie *LuxOpCo* atlīdzības par visām tās funkcijām, kā arī visiem tās aktīviem un riskiem, kas analizēti apstrīdētā lēmuma 9.2.1.2. iedaļā, un tādējādi tās atlīdzība būtu lielāka nekā tā, kas apstiprināta attiecīgajā INN. Šādi rīkojoties, Komisija ir uzskatījusi, ka *TNMM* apstiprināšana attiecīgajā INN izraisītu *LuxOpCo* ar nodokli apliekamo ienākumu samazinājumu salīdzinājumā ar sabiedrībām, kuru ar nodokli apliekamā peļņa atspoguļo tirgū noteiktas cenas. It īpaši, kā izriet no apstrīdētā lēmuma 566. apsvēruma, Komisijas ieskatā bija neatbilstīgi apstiprināt transfertcenu noteikšanas metodi, saskaņā ar kuru visa *LuxOpCo* gūtā atlikusī peļņa virs [*omissis*: konfidenciāli] % no tās pamatdarbības izdevumiem tika attiecināta uz *LuxSCS*.

322 Turklāt no Komisijas atbilžu uz Vispārējās tiesas rakstveida jautājumiem 45. punkta izriet, ka tās ieskatā *LuxOpCo* atlīdzība "obligāti" bija lielāka, piemērojot peļņas sadales metodi, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, jo šī metode esot ļāvusi maksāt atlīdzību par *LuxOpCo* unikālajām un vērtīgajām funkcijām.

323 Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* iebildumi, ar kuriem tiek apstrīdēts pirmais papildu konstatējums, ir jāizvērtē, pamatojoties uz šī sprieduma 316.–322. punktā izklāstītajiem apsvērumiem.

324 Kā izriet no šī sprieduma 314. punkta, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* izvirza trīs iebildumus, ar kuriem tiek apstrīdēts, pirmkārt, apgalvojums, saskaņā ar kuru *LuxOpCo* īstenoja unikālas un vērtīgas funkcijas, otrkārt, konstatējums, saskaņā ar kuru attiecīgajā INN ir kļūdaini

apstiprināta *TNMM* izmantošana un šajā lietā bija jāizmanto peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, un, treškārt, secinājums, saskaņā ar kuru peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, "noteikti" būtu novedusi pie lielākas atlīdzības.

1) Par to, ka "LuxOpCo" īsteno tā sauktās "unikālas un vērtīgas" funkcijas

325 Vispirms ir jānorāda, ka pirmajā papildu konstatējumā ir tieša atsauce uz apstrīdētā lēmuma 9.2.1.2.1. un 9.2.1.2.2., 9.2.1.2.3. un 9.2.1.4. iedaļu, kurās Komisija ir veikusi pati savu *LuxOpCo* funkcionālo analīzi, un šis konstatējums ir tieši balstīts uz šajās iedaļās ietvertajiem konstatējumiem.

326 Konstatējumi, kas izdarīti apstrīdētā lēmuma 9.2.1.2.1. un 9.2.1.2.2., 9.2.1.2.3. un 9.2.1.2.4. iedaļā, kā arī konstatējums, ka *LuxOpCo* īstenoja unikālas un vērtīgas funkcijas, ir pirmā pamata otrās daļas trešā iebilduma priekšmets lietā T-816/17 un piektā pamata, kurā ir atsauce uz otro un trešo pamatu, priekšmets lietā T-318/18, ar kuriem tiek apstrīdēta Komisijas veiktā *LuxOpCo* funkcionālā analīze.

327 Visi Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* argumenti, ar kuriem tās apstrīd Komisijas veiktās *LuxOpCo* funkcionālās analīzes pamatotību un konstatējumu, ka *LuxOpCo* īstenoja unikālas un vērtīgas funkcijas, ir jāizvērtē kopā.

328 Vispirms Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* uzskata, ka *LuxOpCo* nebija nozīmīgu funkciju saistībā ar nemateriālo aktīvu izstrādi, uzlabošanu, pārvaldību un izmantošanu Eiropā, bet tā bija atbildīga tikai par uzņēmuma darbību. Lielākā daļa nemateriālo aktīvu attīstības, pārvaldības un uzlabošanas esot notikusi Amerikas Savienotajās Valstīs.

329 Turpinājumā Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* būtībā apgalvo, ka *LuxOpCo* funkcijas saistībā ar *Amazon* grupas komercdarbību Eiropā esot bijuši rutīnveida ieguldījumi, nevis unikāli un vērtīgi ieguldījumi, jo tie lielā mērā bija balstīti uz *LuxSCS* tās rīcībā nodotajiem nemateriālajiem aktīviem. *LuxOpCo* funkcijas saistībā ar *Amazon* grupas komercdarbību Eiropā tādējādi esot aprobežojušās ar pārvaldības funkcijām.

330 Visbeidzot attiecībā uz *LuxOpCo* aktīviem un uzņemtajiem riskiem *Amazon* apgalvo, ka ar *LuxOpCo* komercdarbību saistītos riskus pārvaldīja un mazināja tehnoloģijas.

331 Komisija apstrīd šos argumentus.

332 Vispirms tā būtībā apgalvo, ka tieši *LuxOpCo* ar saistīto Eiropas sabiedrību atbalstu īstenoja visas atbilstošās unikālās un vērtīgās funkcijas, kas attiecas uz trim nemateriālo aktīvu komponentēm, proti, tehnoloģiju, klientu datiem un mārketingu.

333 Turpinājumā tā norāda, ka "cilvēka īstenotās" funkcijas neesot tikušas aizstātas ar tehnoloģijām ne cenu noteikšanā, ne *Amazon* grupas attiecībās ar pārdevējiem un klientiem, ne krājumu pārvaldībā, ne lēmumos par krājumiem. Komisija apgalvo – tas, ka *LuxOpCo* izmantoja nemateriālos aktīvus šo funkciju īstenošanas ietvaros, nenozīmē, ka tās nevar uzskatīt par unikālām un vērtīgām funkcijām.

334 Visbeidzot attiecībā uz *LuxOpCo* izmantotajiem aktīviem un uzņemtajiem riskiem, no vienas puses, Komisija norāda, ka Luksemburgas Lielhercogiste nav izteikusi nekādu tiešu kritiku par apstrīdētā lēmuma apsvērumiem, kas attiecas uz šiem diviem elementiem, un, no otras puses, tā apstrīd *Amazon* argumentu, saskaņā ar kuru tehnoloģija ir ļāvusi pārvaldīt *LuxOpCo* riskus bez jebkādas cilvēkresursu iesaistes.

335 Vispirms ir jāuzsver, ka jautājums par to, vai *LuxOpCo* patiešām veica "unikālas un vērtīgas funkcijas", kā to apgalvo Komisija, vai tikai "rutīnveida funkcijas", kā apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon*, ir jāizskata, ņemot vērā šī sprieduma 227. punktā minētos jēdzienus. Jēdziens "unikālas un vērtīgas funkcijas", lai arī tas nav skaidri izskaidrots ESAO 1995. gada vadlīnijās, ir pretrunā jēdzienam "rutīnveida funkcijas", kas ir funkcijas, kuras var viegli novērtēt. Kā ir norādīts šī sprieduma 228. punktā, jēdziens "unikāla funkcija" attiecas uz situāciju, kurā noteiktai funkcijai nav salīdzināmas funkcijas. Jēdziens "vērtīga funkcija" attiecas konkrēti uz faktu, ka attiecīgā funkcija ļauj gūt ievērojamus ienākumus.

336 Turklāt ir arī jānorāda, ka, tā kā Komisija savu *LuxOpCo* funkcionālo analīzi galvenokārt ir balstījusi uz tās darbinieku paziņojumiem, kas izriet no *United States Tax Court* (ASV Federālā nodokļu tiesa) ierosinātās tiesvedības (turpmāk tekstā – "*Amazon* darbinieku liecības"), prasības pieteikumā lietā T-816/17 Luksemburgas Lielhercogiste apgalvo, ka šīs liecības ir sniegtas 2014. gadā un attiecas uz *Amazon* grupas darbībām laikposmā no 2005. līdz 2014. gadam, tādējādi Luksemburgas iestādes nekādā ziņā nevarēja zināt šo informāciju attiecīgā INN izsniegšanas brīdī.

337 Šajā ziņā vispirms ir jānorāda, ka šis Lielhercogistes arguments ir pretrunā nostājai, ko tā ir paudusi savās atbildēs uz Vispārējās tiesas rakstveida jautājumiem. Attiecībā uz iespēju ņemt vērā ASV nodokļu tiesas atzinumu un 2017. gada ziņojumu par transfertcenām tā apstiprināja, ka, lai noteiktu, vai *LuxOpCo* ir guvusi priekšrocību, ir jāpārbauda nodoklis, kas tai būtu bijis jāmaksā, ja nebūtu attiecīgā INN, un tas noteikti nozīmē, ka ir jāņem vērā informācija, kas pieejama pēc attiecīgā INN izdošanas.

338 Ir taisnība, ka 2019. gada 24. septembra spriedumā Nīderlande u.c./Komisija (T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 247. un 250. punkts) Vispārējā tiesa uzskatīja, ka tādas priekšrocības esamības pārbaude, kas noteikta [piešķirta] ar iepriekšēju vienošanos par cenām, būtu jāveic, ņemot vērā stāvokli [kontekstu] laikposmā, kad tā tika noslēgta. Tomēr Vispārējā tiesa šo konstatējumu pamatoja ar to, ka šajā lietā Komisijas apstrīdētais pasākums bija tikai iepriekšēja vienošanās par cenām.

339 Izskatāmajā lietā ir jākonstatē, ka Luksemburgas iestāžu pasākums, kas ir apstrīdētā lēmuma priekšmets, ir ne tikai attiecīgais INN, kas tika pieņemts 2003. gadā un pēc tam tika pagarināts 2004. un 2010. gadā, bet arī vēlāka *LuxOpCo* gada nodokļu deklarāciju pieņemšana, kas balstīta uz minēto nolēmumu, līdz ar to informācija par *LuxOpCo* faktisko situāciju aplūkotajā laikposmā noteikti bija informācija, kas bija pieejama nodokļu iestādēm brīdī, kad tās pieņēma pasākumus, uz kuriem attiecās iepriekšējs nodokļu nolēmums.

340 No tā izriet, ka šīs lietas apstākļos Komisijai nevar pārmest, ka tā savu analīzi ir balstījusi uz *Amazon* darbinieku liecībām. Tātad šie elementi ir jāņem vērā, lai izvērtētu Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* izteiktos iebildumus attiecībā uz *LuxOpCo* funkcionālo analīzi.

i) Par "LuxOpCo" īstenotajām funkcijām saistībā ar nemateriālajiem aktīviem (apstrīdētā lēmuma 9.2.1.2.1. iedaļa un 449.–472. apsvērums)

341 Vispārīgi lietas dalībnieki nav vienisprātis par to, vai *LuxOpCo* īstenoja nozīmīgas, "unikālas un vērtīgas" funkcijas attiecībā uz nemateriālajiem aktīviem. Komisija uzskata, ka tas tā esot bijis, jo *LuxOpCo* esot atbildīga par tehnoloģiju pielāgošanu Eiropas tirgus īpatnībām, klientu datu attīstību un ar mārketinga aktīviem saistītām darbībām.

342 Apstrīdētā lēmuma 9.2.1.2.1. iedaļā Komisija uzskatīja, ka saskaņā ar licences līgumu *LuxOpCo* bija uzticēts īstenot "unikālas un vērtīgas" funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem. Tās ieskatā šīs funkcijas ietvēra intelektuālā īpašuma izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību vispārīgi, kā arī ikvienas no trim nemateriālo aktīvu komponentēm, proti, tehnoloģiju, klientu datu un reģistrēto preču zīmju, līmenī, izmantojot neatkarīgas Eiropas tehnoloģiskas un komerciālas inovācijas, izveidojot un pārvaldot klientu datus, kā arī attīstot un uzturot reģistrēto preču zīmi. Tādējādi Komisija būtībā uzskata, ka *LuxOpCo* nav tikai izmantojusi tehnoloģijas, lai pārvaldītu Eiropas tīmekļvietnes, bet tā esot aktīvi sekmējusi to izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību aplūkotajā laikposmā (apstrīdētā lēmuma 449., 450. un 465. apsvērums).

343 Pirmkārt, Komisija norādīja, ka *LuxOpCo* bija ekskluzīva un neatsaucama licence uz nemateriālajiem aktīviem un tādējādi tai bija tiesības turpināt izstrādāt, uzlabot, uzturēt un aizsargāt šos nemateriālos aktīvus, lai gan *LuxSCS* turpināja būt *LuxOpCo* radīto atvasināto darbu īpašniece (apstrīdētā lēmuma 450. apsvērums).

344 Otrkārt, Komisija konstatēja, ka vispārīgi *LuxOpCo* esot sniegusi ieguldījumu nemateriālo aktīvu izstrādē, uzturēšanā un pārvaldībā, izmantojot *EU IP Steering Committee* (koordinācijas komiteja attiecībā uz intelektuālo īpašumu Savienībā) (apstrīdētā lēmuma 452.–455. apsvērums). Komisijas ieskatā *EU IP Steering Committee* bija forums, kurā sanāca kopā *LuxOpCo* un *ASE* nodarbinātie vadītāji, kas bija atbildīgi par komercdarbību un tehnoloģijām, lai apspriestu un ierosinātu darbības attiecībā uz nemateriālajiem aktīviem Eiropā, par kurām tie bija saņēmuši informāciju no *Amazon* grupas juristiem. Faktiskos lēmumus par nemateriālo aktīvu izstrādi, uzlabošanu, pārvaldību un izmantošanu pieņēma *LuxOpCo* un *ASE* pārstāvji, kas ietilpa šajā komitejā tādu vadītāju un lēmumu pieņēmēju statusā, kuri ir atbildīgi par *Amazon* grupas mazumtirdzniecības darbībām un pakalpojumu sniegšanu Eiropā (apstrīdētā lēmuma 452.–455. apsvērums).

345 Treškārt, Komisija norādīja, ka *LuxOpCo* ir sniegusi ieguldījumu tehnoloģiju attīstībā (apstrīdētā lēmuma 466.–472. apsvērums). Tā norādīja, ka, protams, *LuxSCS* tehnoloģija, kas nodota *LuxOpCo* rīcībā, esot "*Amazon US* pastāvoša tehnoloģija", kura "tiek pastāvīgi attīstīta ASV" (apstrīdētā lēmuma 456. un 461. apsvērums). Tomēr tās ieskatā vairākas Amerikas Savienotajās Valstīs izmantotu *Amazon* programmatūru funkcijas esot bijis jāpielāgo, lai tās izmantotu Eiropā. It īpaši Komisija norādīja, ka, lai īstenotu *Amazon* grupas Eiropā komercdarbību Eiropā, *LuxOpCo* esot izstrādājusi, uzlabojusi un pārvaldījusi šo amerikāņu tehnoloģiju ar savu meitasuzņēmumu atbalstu aplūkotajā laikposmā (apstrīdētā lēmuma 456.–460. apsvērums). Turklāt *LuxOpCo* un tās ES vietējie saistītie uzņēmumi esot īpaši attīstījuši svarīgu tehnoloģiju, kas tiek izmantota Eiropas mazumtirdzniecības un pakalpojumu sniegšanas darbībām. Šāda veida tehnoloģijas piemērs esot *European Fulfilment Network* (Eiropas pasūtījumu izpildes tīkls, *EFN*) – tehnoloģija, kas ļāva apvienot *Amazon* grupas preču krājumus, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, un apvienot Eiropas pasūtījumu izpildes centrus tā, ka, pateicoties šim instrumentam, jebkuras Savienības valsts klienti var iegādāties preces no jebkuras *Amazon* grupas valsts tīmekļvietnes Eiropā (apstrīdētā lēmuma 462. un 463. apsvērums).

346 Ceturtkārt, attiecībā uz klientu datiem Komisija konstatēja – pat ja Eiropas tīmekļvietņu klientu dati bija *LuxSCS* likumīgais īpašums, *LuxOpCo* īstenoja aktīvas un kritiski nozīmīgas funkcijas saistībā ar šo datu izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību aplūkotajā laikposmā (apstrīdētā lēmuma 466.–468. apsvērums). Šajā ziņā tā norādīja, ka *LuxOpCo* bija aktīvi uzkrājusi šos datus, sniedzot pakalpojumu *LuxSCS*, un tai bija jānodrošina to uzturēšana un datu aizsardzības jomā piemērojamo tiesību aktu ievērošana.

347 Piektkārt, attiecībā uz "reģistrēto preču zīmi" (469.–470. apsvērums), proti, *Amazon* preču zīmēm, tā kā tās ir reģistrētas Savienībā, Komisija norādīja, ka, lai gan šī preču zīme ir plaši atpazīstama un ka spēcīga globāla mēroga atpazīstamība ir ietekmīgs palīgs [nozīmīga priekšrocība] klientu piesaistīšanā, šīs komerciālās preču zīmes vērtībai esot bijusi sekundāra nozīme *Amazon* grupas darbības triju pīlāru, proti, piedāvājuma, cenas un [lietošanas] ērtības (turpmāk tekstā – "trīs pīlāri") veiksmīgā īstenošanā Eiropā. Ņemot vērā faktu, ka *Amazon* grupas preču zīme un reputācija esot ievērojami balstītas uz *LuxOpCo* un vietējo saistīto uzņēmumu patiesi apmierinošu pakalpojumu konsekventu nodrošināšanu klientiem, Komisijas ieskatā ir jāsecina, ka faktiski preču zīmes "Amazon" vērtību Eiropā esot radījusi *LuxOpCo* un ES vietējie saistītie uzņēmumi, nevis *LuxSCS* (apstrīdētā lēmuma 469. un 470. apsvērums). Turklāt mārketinga darbības esot nodrošinājusi *LuxOpCo* kopā ar ES [vietējiem saistītajiem] uzņēmumiem, balstoties uz vietējām zināšanām (apstrīdētā lēmuma 472. apsvērums).

348 Tā kā Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd katru no pieciem Komisijas analīzes punktiem, ir atsevišķi jāizvērtē argumenti, kas attiecas uz katru no šiem jautājumiem.

349 Pirms šāda vērtējuma veikšanas vispirms ir jānorāda, ka Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* neapstrīd, ka *LuxOpCo* ir īstenojusi atsevišķas funkcijas saistībā ar nemateriālo aktīvu, it īpaši tehnoloģiju, attīstīšanu, bet tās apstrīd vienīgi to, ka *LuxOpCo* esot nozīmīgā mērā piedalījusies nemateriālo aktīvu attīstībā un ka tādējādi tā esot īstenojusi unikālas un vērtīgas funkcijas saistībā ar šiem aktīviem.

350 Proti, savos procesuālajos rakstos Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* piekrīt, ka *LuxOpCo* ir īstenojusi attīstības funkcijas, kuras tās apzīmē kā "minimālas", un ka tai ir bijusi loma – gan tikai "sekundāra" – nemateriālo aktīvu vērtības radīšanā.

351 Tātad no tā izriet, ka pat saskaņā ar Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* pausto *LuxOpCo* tiešām ir īstenojusi – lai arī tikai pakārtota rakstura – funkcijas saistībā ar nemateriālo aktīvu attīstību.

– *Par "LuxOpCo" piešķirtās licences veidu (apstrīdētā lēmuma 450. apsvērums)*

352 Kā jau tika norādīts šī sprieduma 343. punktā, lai pierādītu *LuxOpCo* saistībā ar nemateriālo aktīvu attīstību īstenoto funkciju nozīmīgumu, Komisija apstrīdētā lēmuma 450. apsvērumā uzsvēra, ka *LuxOpCo* bija "tiesības papildus [turpināt] izstrādāt, uzlabot, uzturēt [..] nemateriālos aktīvus visā to dzīves ciklā". Šajā kontekstā Komisija lietā T-816/17 iesniegtā iebildumu raksta 100. punktā ir apstiprinājusi, ka *LuxOpCo* bija "ekskluzīvas tiesības turpināt *Amazon* nemateriālo aktīvu izstrādi, uzlabošanu un uzturēšanu".

353 Protams, termins "ekskluzīvs" ir izmantots licences līguma 2.1. punktā, lai aprakstītu *LuxOpCo* piešķirto licenci, kas jebkurā gadījumā attiecās tikai uz Eiropas teritoriju. Šī 2.1. punkta a) apakšpunkts ir formulēts šādi:

"Ekskluzīvas intelektuālā īpašuma licences piešķiršana

[*LuxSCS*] saskaņā ar visām [*LuxSCS*] intelektuālā īpašuma tiesībām vai tā sastāvā esošā [*LuxSCS*] intelektuālā īpašuma tiesībām neatkarīgi no tā, vai tās pastāv šobrīd vai nākotnē, piešķir šādas unikālas un ekskluzīvas tiesības un licenci uz [*LuxSCS*] intelektuālo īpašumu [licences līguma] darbības laikā [..]."

354 Tomēr, ņemot vērā starp *LuxSCS* un amerikāņu struktūrām pastāvošās līgumiskās vienošanās, ir jākonstatē, ka faktiski *LuxOpCo* nebija vienīgā struktūra, kam bija tiesības uzlabot un izstrādāt šos nemateriālos aktīvus.

355 Tiesības, kas *LuxOpCo* bija attiecībā uz nemateriālo aktīvu attīstību saskaņā ar licences līgumu, noteikti nebija ekskluzīvas, jo pārējās *CSA* puses, proti, *ATI* un *A 9* bija saglabājušas tiesības attīstīt, uzlabot un izmantot tehnoloģiju. Turklāt to, ka pārējās *CSA* puses, proti, *ATI* un *A 9*, bija saglabājušas tiesības attīstīt un uzlabot tehnoloģiju, Komisija nav apstrīdējusi.

356 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka tiesības, kuras *LuxOpCo* bija ieguvusi saskaņā ar licences līgumu, attiecās ne tikai uz nemateriālajiem aktīviem, kas pastāvēja šī līguma noslēgšanas brīdī, bet arī uz visiem nākotnes nemateriālajiem aktīviem, kas izveidoti pēc pastāvīgiem attīstības, uzturēšanas un uzlabošanas centieniem, kuri īstenoti amerikāņu struktūru *ATI* un *A 9* vadībā. Tas pierāda, ka *LuxOpCo* nebija vienīgā struktūra, kas bija tiesīga izstrādāt un uzlabot nemateriālos aktīvus, uz kuriem attiecas licences līgums.

357 Turklāt Komisija atzīst, ka aktīvi, kas saskaņā ar iepirkšanas līgumu 2005. gada 1. janvārī tika nodoti *LuxSCS*, tika "pakāpeniski aizstāti" ar nemateriāliem aktīviem, kas vēlāk attīstīti un uzlaboti saskaņā ar *CSA* aplūkotajā laikposmā. Tā arī atzīst, ka *LuxSCS* turējumā esošo tehnoloģiju, kas tika licencēta *LuxOpCo*, izstrādāja amerikāņu struktūras, it īpaši *ATI* un *A 9*.

358 Tādējādi no iepriekš minētā izriet, ka Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka *LuxOpCo* bija ekskluzīvas tiesības turpināt nemateriālo aktīvu izstrādi. Šis konstatējums tomēr nav pietiekams, lai atspēkotu Komisijas argumentāciju, saskaņā ar kuru *LuxOpCo* ir īstenojusi nozīmīgas – pat unikālas un vērtīgas – funkcijas saistībā ar nemateriālo aktīvu attīstību. Tas, ka *LuxOpCo* nav ekskluzīvu tiesību izmantot nemateriālos aktīvus, neietekmē ne labvēlīgi, ne nelabvēlīgi Komisijas apgalvojumu, ka *LuxOpCo* esot īstenojusi unikālas un vērtīgas funkcijas saistībā ar nemateriālo aktīvu attīstību.

– Par "EU IP Steering Committee" (apstrīdētā lēmuma 452.–455. apsvērums)

359 Būtībā Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd, ka *EU IP Steering Committee* esot bijusi loma, ko tai piešķīrusi Komisija (šī sprieduma 344. punkts). Tās uzskata, ka šī komiteja nav pieņēmusi lēmumus par nemateriālo aktīvu attīstību vai uzlabošanu. Turklāt ne tikai lielākā daļa minētās komitejas dalībnieku esot bijuši ASV personāls, bet faktiski *EU IP Steering Committee* lēmumus esot pieņēmuši *Amazon* grupas darbinieki ASV, konkrētāk, par intelektuālo īpašumu atbildīgais viceprezidents.

360 Komisija apstrīd šos argumentus.

361 Apstrīdētā lēmuma 452. un 453. apsvērumā Komisija ir norādījusi, ka *EU IP Steering Committee* tika izveidota, lai sniegtu tehniskas un darījumdarbības [komercdarbības] konsultācijas attiecībā uz intelektuālā īpašuma izstrādi un ieviešanu Eiropā. Komisija norādīja, ka no *EU Policies and Procedures Manual* (ES politikas un procedūru rokasgrāmata) izrietot, pirmkārt, ka šī komiteja tikās, lai konkrēti pārbaudītu *Amazon* intelektuālā īpašuma portfeli, kā arī uzņēmuma komerciālo stratēģiju, ciktāl tā attiecās uz intelektuālā īpašuma izstrādi un ieviešanu. Otrkārt, šīs komitejas sastāvā esot bijis tostarp Savienības pakalpojumu viceprezidents, Savienības juridiskais direktors (*LuxOpCo* darbinieks), *Amazon* grupas padomdevējs intelektuālā īpašuma jomā un viceprezidents, kas atbild par darbību Eiropā.

362 Turpinājumā Komisija norādīja – tas, ka tā ir tikai padomdevēja struktūra, kā *Amazon* to esot paskaidrojusi administratīvā procesa laikā, nenozīmējot, ka tās ieteikumi neietekmē nemateriālo aktīvu izstrādi, uzturēšanu un pārvaldību. Tā norādīja, ka faktiski *EU IP Steering Committee* sanākusi uz apspriedēm, lai, pirmkārt, sagatavotu ieteikumus par pieteikumiem saistībā ar nemateriālo aktīvu (un tādējādi *LuxSCS* un *LuxOpCo* licences līgumā noteikto *LuxOpCo* ekskluzīvo tiesību) aizsardzību, otrkārt, pārskatītu Eiropā notiekošo un ar nemateriālajiem aktīviem saistīto tiesvedību statusu un, treškārt, nodrošinātu apmācību Eiropas darbiniekiem attiecībā uz tehnoloģiju un citu nemateriālo aktīvu izmantošanu (apstrīdētā lēmuma 454. apsvērums).

363 Visbeidzot, pamatojoties uz ASV nodarbinātā par intelektuālo īpašumu atbildīgā viceprezidenta liecību, Komisija secināja, ka *EU IP Steering Committee* ir forums, kurā sanākuši kopā *LuxOpCo* un *ASE* nodarbinātie vadītāji, lai apspriestu darbības attiecībā uz nemateriālajiem aktīviem, par kurām tie bija saņēmuši informāciju no *Amazon* grupas juristiem, un ka faktiskos lēmumus par nemateriālo aktīvu izstrādi, uzlabošanu, pārvaldību un izmantošanu pieņēma šīs komitejas *LuxOpCo* un *ASE* pārstāvji tādu vadītāju un lēmumu pieņēmēju statusā, kuri ir atbildīgi par *Amazon* grupas mazumtirdzniecības darbībām un pakalpojumu sniegšanu Eiropā (apstrīdētā lēmuma 455. punkts).

364 Lasot apstrīdētā lēmuma 452.–455. apsvērumu, ir jākonstatē, ka Komisija apstrīdētajā lēmumā nav pierādījusi, ka *EU IP Steering Committee* ir pieņēmusi nozīmīgus lēmumus par nemateriālo aktīvu attīstību vai uzlabošanu.

365 Vispirms Komisija apstrīdētā lēmuma 452. un 453. apsvērumā atzīst, ka *EU IP Steering Committee* loma ir bijusi ierobežota, jo tā vienīgi sniedza "tehniskas un darījumdarbības [komercdarbības] konsultācijas" un "palīdzību" stratēģisku lēmumu pieņemšanā attiecībā uz *LuxSCS* turētā intelektuālā īpašuma izstrādi vai vairāku licences līgumu ar trešām pusēm slēgšanā.

366 Turklāt no *Amazon* grupas Savienības politikas un procedūru rokasgrāmatas izriet, ka *EU IP Steering Committee* nebija lēmumu pieņemšanas pilnvaru kā tādu, bet tā bija tikai struktūra, kuras mērķis ir palīdzēt attīstīt un ieviest intelektuālo īpašumu Eiropā. Turklāt Komisija to netieši ir atzinusi apstrīdētā lēmuma 454. apsvērumā, norādot uz šīs komitejas "ieteikumu" "ietekmi" uz nemateriālo aktīvu izstrādi, uzturēšanu un pārvaldību.

367 Turpinājumā no apstrīdētā lēmuma 454. apsvēruma (skat. šī sprieduma 362. punktu), kā arī no ASV nodarbinātā par intelektuālo īpašumu atbildīgā viceprezidenta liecības, uz kuru ir atsauce minētā lēmuma 455. apsvērumā, izriet, ka praksē *EU IP Steering Committee* ir aprobežojusies ar jautājumu par nemateriālo aktīvu aizsardzību un tiesību uz nemateriālajiem aktīviem uzturēšanu izskatīšanu un ka jautājums par nemateriālo aktīvu attīstību vai uzlabošanu kā tāds šajā komitejā netika apspriests.

368 Visbeidzot, ciktāl *EU IP Steering Committee* varēja būt forums, kurā notika diskusijas par nemateriālo aktīvu uzlabošanu un attīstību, ir jākonstatē, ka lēmumus par nemateriālo aktīvu attīstību nepieņēma šī komiteja, bet gan principā *Amazon* grupas darbinieki ASV un it īpaši par intelektuālo īpašumu atbildīgais viceprezidents. Šo Luksemburgas Lielhercogistes apgalvojumu Komisija nav apstrīdējusi.

369 Turklāt, runājot par minētās komitejas sastāvu, pretēji tam, ko Komisija apgalvo savos procesuālajos rakstos, darbinieki, kas pilda vadības funkcijas Amerikas struktūrās, un konkrēti par *Amazon US* intelektuālo īpašumu atbildīgais viceprezidents, piedalījās *EU IP Steering Committee* un pat vadīja tās sanāksmes.

370 No iepriekš minētā izriet, ka Komisijas konstatējumi attiecībā uz *EU IP Steering Committee* neļauj atbalstīt tās secinājumu apstrīdētā lēmuma 455. punktā, saskaņā ar kuru lēmumus par nemateriālo aktīvu izstrādi un uzlabošanu pieņēma *LuxOpCo* un *ASE* pārstāvji, kuri ir šīs komitejas locekļi, rīkojoties tādu vadītāju un lēmumu pieņēmēju statusā, kuri ir atbildīgi par *Amazon* grupas mazumtirdzniecības darbībām un pakalpojumu sniegšanu Eiropā.

371 Labākajā gadījumā Komisijai ir izdevies pierādīt, ka *LuxOpCo* īstenoja funkcijas saistībā ar nemateriālo aktīvu pārvaldību un aizsardzību un ka *LuxOpCo* darbinieki lēma par atbilstošiem pasākumiem, piemēram, patenta iesniegšanu, pamatojoties uz ieteikumiem, kas apspriesti *EU IP Steering Committee*.

372 No iepriekš minētā izriet, ka Komisijas apgalvojumi par *EU IP Steering Committee* nav pietiekami, lai pierādītu, ka *LuxOpCo* ir īstenojusi nemateriālo aktīvu attīstības funkcijas, ko varētu kvalificēt kā "unikālas un vērtīgas".

– *Par "LuxOpCo" funkcijām saistībā ar tehnoloģijas attīstību*

373 Apstrīdētā lēmuma 449. apsvērumā Komisija ir norādījusi, ka *LuxOpCo* funkcijas ietvēra tehnoloģijas izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību.

374 Šī apgalvojuma atbalstam tā vispirms apstrīdētā lēmuma 456. apsvērumā būtībā norādīja, ka ASV attīstīto tehnoloģiju kā tādu nebija iespējams izmantot Eiropā un ka bija nepieciešami pielāgojumi, lai atbilstu īpašajām Eiropas vajadzībām. Tā norādīja, ka *Amazon* grupas komercdarbības attīstība Eiropā ir prasījusi īpašu tehnoloģiju (atšķirīga programmatūra, vietējie pielāgojumi).

375 Turpinājumā Komisija uzsvēra, ka *LuxOpCo* bija nepieciešamie tehnoloģiskie resursi, lai veiktu pētniecības un izstrādes darbības. Tā it īpaši norādīja, ka apmēram sešdesmit personas esot pildījušas tehnoloģiska rakstura uzdevumus, "lokalizācijas" un tulkošanas [darba] grupa ir īstenojusi Savienības tīmekļvietņu pielāgošanu vietējām vajadzībām, desmit papildu personas esot tikušas nodarbinātas kā *Technical Program Manager* (tehniskie programmas vadītāji), kuru uzdevums bija pārveidot tehnoloģijā vietējo [darba] grupu, kuras atbild par mazumtirdzniecību, identificētās tehnoloģiskās vajadzības. Komisijas ieskatā tieši šis process esot nodrošinājis to, ka tehnoloģija tiek nepārtraukti attīstīta un pielāgota atkarībā no vietējā tirgus.

376 Šajā ziņā Komisija apstrīdētā lēmuma 461. apsvērumā, protams, ir atzinusi, ka *LuxOpCo* bāzētie tehniskie resursi ir ierobežoti. Tomēr tā uzsvēra, ka faktiski unikālu vērtību jaunai tehnoloģijai nodrošinot vietējās zināšanas, jaunu darījumdarbības [uzņēmuma] vajadzību apzināšana un to integrēšana programmatūras projektā, nevis pati kodēšana.

377 Visbeidzot Komisija norādīja, ka *LuxOpCo* ir arī palīdzējusi izstrādāt katalogus, tulkošanas tehnoloģijas un vietējo adaptēšanu [pielāgojumus]. Šos uzdevumus esot veikušas ES vietējo saistīto uzņēmumu bijušās [darba] grupas vai jaunpieņemti darbinieki. Turklāt tā norādīja, ka arī ES vietējiem saistītajiem uzņēmumiem ir bijusi nozīmīga loma jaunu, Eiropas valstu tirgiem specifisku tehnoloģiju attīstībā.

378 Komisija piebilda, ka it īpaši *LuxOpCo* un ES vietējie saistītie uzņēmumi esot veicinājuši *EFN* attīstību. Šī tehnoloģija esot atbildusi īpašai vajadzībai saistībā ar darbību Eiropā, ļaujot Eiropas klientiem iegādāties preces no jebkuras *Amazon* grupas Eiropas tīmekļvietnes.

379 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apgalvo, ka *LuxOpCo* nav īstenojusi nekādas nozīmīgas attīstības, uzlabošanas vai uzturēšanas funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, kas saistīti ar tehnoloģiju. Tās it īpaši noraida Komisijas apgalvojumus, saskaņā ar kuriem *LuxOpCo* esot bijusi nozīmīga loma *EFN* attīstībā, un apgalvo, ka šī tehnoloģija, lai arī tā ir specifiska Eiropā, esot tikusi attīstīta ASV un ka *LuxOpCo* neesot piedalījusies ne tās dizaina izstrādē, ne izveidē.

380 Komisija apstrīd šos argumentus un uztur spēkā savu nostāju, kas izteikta apstrīdētā lēmuma 456.–465. apsvērumā, kā izklāstīts šī sprieduma 373.–378. punktā.

381 Vispirms ir jākonstatē, ka pretēji tam, ko norāda Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon*, Komisija apstrīdētajā lēmumā nav apgalvojusi, ka *LuxOpCo* bija galvenais tehnoloģijas attīstītājs tikpat labi pasaules mērogā, kā Eiropas mērogā, bet, kā tas ir izklāstīts apstrīdētā lēmuma 449. un 465. apsvērumā, ka *LuxOpCo* ir aktīvi sekmējusi tehnoloģijas izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību aplūkotajā laikposmā. Komisija neapstrīd arī to, ka tehnoloģija tika nepārtraukti attīstīta Amerikas Savienotajās Valstīs.

382 Šajā ziņā ir taisnība, kā to norāda Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon*, ka tehnoloģijas rīkus galvenokārt izstrādāja ASV struktūras un tie tika nodoti Eiropas darbību īstenotāju rīcībā to galīgajā formā. Turklāt dažādajās Eiropas tīmekļvietnēs izmantotā programmatūra bija kopīga.

383 Pirmkārt, no lietas materiāliem izriet, ka lielākā daļa lēmumu par nemateriālo aktīvu attīstību un par attīstāmo projektu, tostarp par Eiropai specifiskās tehnoloģijas projektu, prioritātes noteikšanu tika pieņemti ASV.

384 Otrkārt, nav strīda par to, ka lielākais skaits tehnisko darbinieku un inženieru, kas piedalījās tehnoloģijas attīstībā, atradās ASV. Aplūkotajā laikposmā vismaz [*omissis*: konfidenciāli] *Amazon* grupas darbinieki piedalījās nemateriālo aktīvu attīstībā, no kuriem vairāk nekā [*omissis*: konfidenciāli] darbinieku bija nodarbināti Amerikas Savienotajās Valstīs amatos, kas saistīti ar tehnoloģijām. Komisija neapstrīd šos datus. Turklāt no lietas materiāliem un it īpaši no *Amazon* grupas darbinieku dažādajām liecībām izriet, ka par Eiropas tirgum specifisko rīku attīstību bija atbildīgi ASV esošie centrālie dienesti un tehniskie darbinieki.

385 Turpinājumā attiecībā uz *LuxOpCo* ieguldījumu saistībā ar tehnoloģijas attīstību ir jānorāda šādi elementi.

386 Pirmkārt, Komisija ir pareizi konstatējusi, ka reizēm bija nepieciešami pielāgojumi, lai īstenotu tehnoloģiju Eiropā.

387 Lai arī, kā apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon*, darbības modelis un pamatā esošā tehnoloģija ir vienādi Amerikas Savienotajās Valstīs un Eiropā, no dažādām *Amazon* grupas darbinieku liecībām, ko iesnieguši lietas dalībnieki, un it īpaši no starptautiskās mazumtirdzniecības viceprezidenta, kurš ir nodarbināts ASV, liecības izriet, ka Eiropas tirgus īpatnību dēļ, ja to salīdzina ar ASV tirgu, Amerikas Savienotajās Valstīs attīstīto tehnoloģiju ne vienmēr varēja izmantot Eiropas tīmekļvietnēs. Tādējādi vēl bez *EFN*, kas ir īpaši izstrādāta tehnoloģija *Amazon* grupas darbībām Eiropā, bija nepieciešami pielāgojumi vai "lokalizācijas". No lietas materiāliem izriet, ka šie pielāgojumi tostarp ietvēra tulkošanu [*omissis*: konfidenciāli].

388 Otrkārt, no *Amazon* grupas darbinieku liecībām izriet, ka, lai arī liela daļa tehnoloģijas pielāgojumu Eiropas tirgum tika veikta ASV, it īpaši saistībā ar darbu pie programmatūrām, *LuxOpCo* zināmā mērā piedalījās šajā pielāgošanā.

389 Proti, kā turklāt apstiprina *Amazon* prasības pieteikumā lietā T-318/18, aplūkotā laikposma beigās, lielākais, apmēram sešdesmit personas Luksemburgā ieņēma amatus, kas saistīti ar tehnoloģijām.

390 Šajā ziņā no lietas materiāliem un it īpaši no starptautiskās mazumtirdzniecības viceprezidenta, kurš ir nodarbināts ASV, un bijušā atbildīgā par trešo personu programmām Eiropā (un tostarp *MarketPlace*) liecībām izriet, ka vēlākais, sākot ar gadu, kas sekoja 2006. gada pārstrukturēšanai, *LuxOpCo* sāka pieņemt darbā pati savus tehniskos darbiniekus. Precīzāk, aplūkotajā laikposmā *LuxOpCo* ir nodarbinājusi programmatūras izstrādātājus (*software developers*), kas ir veicinājuši īpašu programmu izstrādi Eiropas darbībai un strādājuši pie vietējiem pielāgojumiem.

391 Tāpat no bijušā atbildīgā par trešo personu programmām Eiropā (un tostarp *MarketPlace*) liecības izriet, ka [*omissis*: konfidenciāli].

392 Šajā kontekstā attiecībā uz lokalizācijas un tulkošanas [darba] grupu, ko Komisija ir identificējusi apstrīdētā lēmuma 459. apsvērumā, ir jākonstatē, ka no lietas materiāliem izriet, ka šī [darba] grupa bija atbildīga par Eiropas tīmekļvietņu pielāgošanu, it īpaši tulkošanu, un ka tā piedalījās programmatūras attīstībā. No *Amazon* grupas darbinieku liecībām izriet [*omissis*: konfidenciāli]. Tomēr, pat ja šīm darbībām un pēdējai minētajai tehnoloģijai ir bijusi nozīmīga loma *LuxOpCo* komercdarbībā, to nozīme salīdzinājumā ar pārējām ASV attīstītajām tehnoloģijām bija maza.

393 Turpinājumā attiecībā uz [preču] kataloga attīstības darbībām, ko Komisija ir identificējusi apstrīdētā lēmuma 456. apsvērumā, ir jākonstatē, kā to norāda *Amazon* un Luksemburgas Lielhercogiste, ka minētās darbības neietvēra kataloga pamatā esošo programmatūru izstrādi, jo tā tika veikta Amerikas Savienotajās Valstīs. Ar katalogu saistītās darbības, kas attīstītas Luksemburgā [*omissis*: konfidenciāli]. Vietējais darbs pie kataloga attīstības [*omissis*: konfidenciāli].

394 No starptautiskās mazumtirdzniecības viceprezidenta, kurš ir nodarbināts ASV, liecības izriet, ka [*omissis*: konfidenciāli]. Tādējādi, ja *LuxOpCo* varēja veikt darbības ar programmatūrām, kas saistītas ar katalogu, šīs darbības bija ļoti ierobežotas salīdzinājumā ar *Amazon* grupas centrālo dienestu īstenoto attīstību.

395 No iepriekš minētā izriet, ka *LuxOpCo* sniedza ieguldījumu tehnoloģijas attīstībā, veicot atsevišķus pielāgojumus, galvenokārt saistībā ar tulkošanu un tikai mazākā mērā saistībā ar atsevišķu programmatūru un funkciju attīstību. Turklāt lielākā daļa tehnoloģijas pielāgošanas Eiropas darbībām lielā mērā bija atkarīga no *Amazon* grupas centrālajiem dienestiem. No tā izriet, ka

LuxOpCo ieguldījumiem tehnoloģijas attīstībā varēja būt tikai maznozīmīga loma šīs tehnoloģijas vērtības veidošanā. No tā izriet, ka, lai gan Komisija apstrīdētā lēmuma 461. apsvērumā ir pareizi apgalvojusi, ka Eiropā nepieciešamie pielāgojumi ir izstrādāti tuvu vietējiem tirgiem, bija kļūdaini piešķirt tik lielu nozīmi *LuxOpCo* ieguldījumiem minētajos pielāgojumos un no tā secināt, ka šie ieguldījumi bija unikāli un vērtīgi.

396 Treškārt, kā Komisija ir norādījusi apstrīdētā lēmuma 460. un 461. apsvērumā, vēl bez pielāgojumiem, ko Luksemburgas [darba] grupas ir veikušas uz vietas, *LuxOpCo* sniedza ieguldījumu arī tehnoloģijas attīstībā tādējādi, ka tā iesaistījās uzņēmuma jauno tehnoloģisko vajadzību identificēšanas procesā un šo vajadzību pārveidē programmatūras projektos.

397 Šajā ziņā *LuxOpCo* rīcībā bija tehniskie programmas vadītāji (*technical program managers*), kuru uzdevums bija pārveidot tehnoloģijā komerciālās vajadzības, lai inženieris (*software developer*) varētu tos kodēt (apstrīdētā lēmuma 460. apsvērums). Luksemburgas Lielhercogiste turklāt neapstrīd, ka Eiropā vajadzīgo rīku un pielāgojumu funkcionālās un tehniskās specifikācijas tika sagatavotas, tās pietuvinot vietējiem tirgiem.

398 Protams, kā Komisija būtībā ir uzsvērusi apstrīdētā lēmuma 461. apsvērumā, komerciālo vajadzību definēšanai un specifikāciju formulēšanai bija svarīga loma tehnoloģijas attīstībā. No lietas materiāliem izriet, ka *Amazon* grupas tehnoloģijas vērtība ir balstīta uz šīs tehnoloģijas spēju kalpot *Amazon* grupas trim pīlāriem, proti, zemajām cenām, piedāvājumam un lietošanas ērtībai (skat. šī sprieduma 347. punktu), un tādējādi apmierināt klientu vajadzības. Tādējādi *Amazon* tehnoloģijas vērtība zināmā mērā ir rodama arī pielāgošanā vietējām vajadzībām un it īpaši vietējo [darba] grupu spējā formulēt specifikācijas, lai panāktu tehnoloģijas pielāgošanu patērētāju vajadzībām.

399 Tomēr ir jānorāda, kā to apgalvo *Amazon*, ka Luksemburgā tika nodarbināti tikai apmēram divpadsmit tehniskie programmas vadītāji, turpretī ASV tika nodarbināti [*omissis*: konfidenciāli] un [*omissis*: konfidenciāli] no šīm Luksemburgā nodarbinātajām personām tika pieņemtas darbā tikai aplūkotā laikposma beigās ([*omissis*: konfidenciāli]).

400 Turklāt, lai gan *LuxOpCo* identificēja uzņēmuma tehniskās vajadzības un specifikācijas saistībā ar šīm vajadzībām, tehnoloģijas izstrāde un izveide savukārt tika attīstīta Amerikas Savienotajās Valstīs. Šajā kontekstā pretēji tam, ko, šķiet, norāda Komisija iebildumu raksta lietā T-318/18 103. punktā, amerikāņu struktūru darbības neaprobežojās tikai ar kodēšanas darbībām, bet gan ar īstām attīstības darbībām.

401 Visbeidzot, kā apgalvo *Amazon*, lielāko daļu stratēģisko lēmumu par tehnoloģijas izstrādi, it īpaši attiecībā uz Eiropu, pieņēma amerikāņu struktūras, nevis *LuxOpCo*.

402 No tā izriet, ka šo tehnoloģijas attīstības un uzlabojumu īstenošana, lai uzlabotu klientu pieredzi, galvenokārt balstījās uz ASV izstrādāto modeli, kas ir identisks Eiropā un ASV, un tikai mazākā mērā – uz tehniskajām specifikācijām, kuras varēja formulēt vietējās [darba] grupas.

403 No iepriekš minētā izriet, ka, lai gan Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka *LuxOpCo* ir veikusi ieguldījumu nemateriālo aktīvu attīstībā, izstrādājot tehniskās specifikācijas tās tehnoloģijas līmenī, kura ir licences līguma priekšmets, minētais ieguldījums tomēr ir ierobežots. Turklāt, tā kā pirms 2006. gada šīs funkcijas jau īstenoja saistītie uzņēmumi, ir jākonstatē, kā to norāda Luksemburgas Lielhercogiste prasības pieteikuma lietā T-816/17 109. punktā, ka tās nevar tikt uzskatītas par unikālām funkcijām, bet gan par ikdienas funkcijām.

404 Ceturtkārt, Komisija uzskatīja, ka *LuxOpCo* ir veikusi ieguldījumu *EFN* attīstībā, kas ir vienīgā tehnoloģija, kura ir īpaši specifiska *Amazon* grupas darbībai Eiropā.

405 Kā Komisija ir norādījusi apstrīdētā lēmuma 463. apsvērumā, *EFN* ir tehnoloģisku inovāciju, piemēram, jaunu funkciju ieviešanas, un loģistikas optimizācijas kombinācija.

406 Netiek apstrīdēts, ka *EFN* ir bijusi būtiska loma mazumtirdzniecības un Eiropā sniegto pakalpojumu komerciālajās darbībās. Kā Komisija ir norādījusi apstrīdētā lēmuma 462. apsvērumā un kā *Amazon* pati to ir apstiprinājusi savā pēctiesas ziņojumā, kas iesniegts *United States Tax Court* (ASV Federālā nodokļu tiesa), *EFN* [izveides] mērķis bija atrisināt problēmu, ko radīja vairāku tīmekļvietņu, kuras piesaistītas valsts pasūtījumu izpildes centriem, pastāvēšana. Šī tehnoloģija ļāva apvienot Eiropas pasūtījumu izpildes centrus un apvienot [preču] krājumus, tādējādi sniedzot visas Savienības klientiem iespēju iegādāties preces no jebkuras *Amazon* tīmekļvietnes Eiropā.

407 Turklāt no *Amazon* darbinieku liecībām, kā arī no *United States Tax Court* (ASV Federālā nodokļu tiesa) iesniegtā pēctiesas ziņojuma izriet, ka *EFN* bija noteicošs, lai varētu sākt darbību divās jaunās Eiropas valstīs, proti, Spānijā un Itālijā.

408 No lietas materiāliem izriet, ka Komisijai faktiski bija tiesības uzskatīt, ka *LuxOpCo* bija iesaistīta *EFN* attīstībā (skat. šī sprieduma 404. punktu).

409 Proti, tiesvedības, kas notika *United States Tax Court* (ASV Federālā nodokļu tiesa), ietvaros iesniegtajā pēctiesas ziņojumā *Amazon* pati ir [*omissis*: konfidenciāli]. Saskaņā ar šī ziņojuma formulējumu "AEHT" (proti, *Amazon Europe Holding Technology*, termins, kas atbilst *LuxSCS* oficiālajam nosaukumam) [*omissis*: konfidenciāli]. Šajā ziņā ir jāuzsver, ka šī sprieduma 14. punktā minētās tiesvedības Amerikas Savienotajās Valstīs ietvaros netika nošķirtas [*Amazon*] grupas dažādās Luksemburgas struktūras un ka šajā tiesvedībā nosaukums "AEHT" tika izmantots bez izšķirības, lai apzīmētu *LuxOpCo* vai *LuxSCS*. Taču attiecībā uz ieguldījumu *EFN* attīstībā ir skaidrs, ka *Amazon* atsaucās uz *LuxOpCo*, nevis uz *LuxSCS*.

410 Šo konstatējumu turklāt apstiprina *Amazon* grupas darbinieku liecības, it īpaši starptautiskās mazumtirdzniecības viceprezidenta liecības, kurš ir nodarbināts ASV un kurš apstiprina, ka tajā laikā mazumtirdzniecības darbību Eiropā vadītājs, kuru nodarbināja *LuxOpCo*, aktīvi piedalījās *EFN* izstrādē un koncepcijas izveidē.

411 Tomēr ir jāprecizē, ka būtu kļūdaini uzskatīt, ka *LuxOpCo* uzņēmās vadību pār visu *EFN* attīstības procesu.

412 Pirmkārt, no lietas materiāliem izriet, ka lēmumu pieņēmēja loma *EFN* projekta sākšanā bija ASV galvenajam birojam.

413 Otrkārt, kā norāda Luksemburgas Lielhercogiste un kā izriet no *Amazon* grupas darbinieku liecībām un ASV nodokļu tiesas atzinuma, *EFN* attīstība tika īstenota ar ASV struktūru atbalstu. Konkrētāk, darbu saistībā ar *EFN* pamatā esošo programmatūru izstrādi esot veikuši centrālo [darba] grupu tehniskie darbinieki, un konkrēti – balstoties uz *LuxOpCo* [darba] grupu formulētajām specifikācijām. Turklāt Komisija neapstrīd, ka no funkcionālā viedokļa noliktavas noteikšana un prasības, uz kurām balstījās šis rīks, arī esot izstrādātas Amerikas Savienotajās Valstīs.

414 Lai gan apstrīdētā lēmuma 462. apsvērumā Komisija norāda, ka "*EFN* izstrādāja Eiropā", nesniedzot citus precizējumus, Komisija tomēr nav pilnībā ignorējusi amerikāņu struktūru ieguldījumu. Apstrīdētā lēmuma 481. zemsvītras piezīmē tā konkrēti min vienu no liecībām, saskaņā ar kuru tehnoloģija esot izstrādāta Eiropā ar centrālo tehnoloģiju [darba] grupu palīdzību.

415 Tādējādi no iepriekš minētā izriet, ka, lai gan *EFN* lielā mērā balstījās uz ASV attīstīto tehnoloģiju, *LuxOpCo* arī aktīvi piedalījās šīs tehnoloģijas attīstībā. Ņemot vērā šīs tehnoloģijas nozīmi *Amazon* grupas darbības Eiropā izplatībā, Komisija nav pieļāvusi kļūdu, analizējot šo ieguldījumu kā unikālu un vērtīgu. Pat ja *LuxSCS* galu galā bija šīs tehnoloģijas īpašniece, tomēr tās attīstība bija arī *LuxOpCo* pūļu rezultāts.

416 Tādējādi no šī sprieduma 386.–415. punktā veiktajiem konstatējumiem izriet, ka vēl bez *EFN*, kura attīstībā *LuxOpCo* piedalījās aktīvi, svarīgākie tehnoloģijas pielāgojumi tika veikti ASV, uzturot dialogu ar Eiropas [darba] grupām, kas pauda savas vajadzības, un ka turklāt dažus nelielus pielāgojumus varēja veikt tieši vietējās [darba] grupas.

417 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet – lai gan Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka, tā kā *LuxOpCo* piedalījās *EFN* attīstībā, tā īstenoja unikālas un vērtīgas funkcijas saistībā ar tehnoloģiju, attiecībā uz pārējo tā ir pārspīlējusi *LuxOpCo* funkciju saistībā ar tehnoloģijas attīstību nozīmi. Proti, vēl bez *EFN* attīstīšanas *LuxOpCo* funkcijas galvenokārt aprobežojās ar tehnisko specifikāciju pielāgošanu un izstrādi. Līdz ar to apstrīdētā lēmuma 465. apsvērumā izdarīto secinājumu un it īpaši apgalvojumu, ka *LuxOpCo* veica plašus [būtiskus] tehnoloģijas uzlabojumus, nevar apstiprināt pilnībā.

418 Tā kā šis konstatējums ir balstīts uz *Amazon* darbinieku liecībām, nešķiet nepieciešams detalizēti pārbaudīt Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* argumentus, saskaņā ar kuriem Komisija esot kļūdaini izmantojusi liecības, it īpaši, lai apgalvotu, ka tehnoloģija tika attīstīta Eiropā (it īpaši *EFN*), lai gan tā tika attīstīta ASV. Lai gan Komisijas analīzi nevar apstiprināt pilnībā, Komisijas pieļautās kļūdas nevar likt apšaubīt konstatējumu, saskaņā ar kuru *LuxOpCo* ir faktiski veikusi ieguldījumu nemateriālo aktīvu, it īpaši *EFN*, attīstībā.

– *Par klientu datiem (apstrīdētā lēmuma 466.–468. apsvērums)*

419 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas konstatējuma, ka *LuxOpCo* ir īstenojusi aktīvas un kritiski nozīmīgas funkcijas saistībā ar klientu datu izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību, pamatotību. Būtībā tās apgalvo, ka klientu dati tika ievākti automātiski, izmantojot ASV attīstītu tehnoloģiju un bez *LuxOpCo* darbinieku iesaistes.

420 Komisija šos argumentus noraida.

421 Vispirms ir jānorāda, ka lietas dalībnieki nav vienisprātis par to, vai *LuxOpCo* ir aktīvi piedalījusies datubāzes, kurā apkopota informācija par klientiem, piemēram, pārdošanas vēsture, attīstībā. Tātad ir jānosaka, vai klientu datu uzkrāšana aplūkotajā laikposmā, kā arī to aizsardzība ir attiecināma uz *LuxOpCo*.

422 Pirmkārt, ir jānorāda, kā Komisija to ir ilustrējusi apstrīdētā lēmuma 19. tabulā, ka aplūkotajā laikposmā unikālo [vienreizējo] klientu skaits gadā ir ievērojami pieaudzis – no 17 miljoniem klientu 2006. gadā pieaugot līdz vairāk nekā 60 miljoniem 2014. gadā.

423 Otrkārt, tāpat kā to dara Komisija, ir jākonstatē, ka klientu dati ir galvenais aktīvs tādam elektroniskās tirdzniecības operatoram kā *Amazon* grupa, it īpaši attiecībā uz mārketingu. Daži rīki, it īpaši tehnoloģijas, kura sniedz ieteikumus un norāda uz līdzīgām precēm, izmantošana, ir atkarīga no klientu datiem. Tādējādi klientu dati ir unikāls un vērtīgs nemateriālais aktīvs.

424 Treškārt, nav strīda par to, ka *LuxOpCo* ir struktūra, kas ir ievākusi klientu datus, un ka tai turklāt ir pienākums nodrošināt, ka tiek ievērots šiem datiem piemērojamais tiesiskais regulējums. Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* turklāt neapstrīd apstrīdētā lēmuma 468. apsvērumā ietverto apgalvojumu, saskaņā ar kuru *LuxOpCo* ir apkopojusi [ievākusi] Savienības tīmekļvietņu klientu datus, tādējādi sniedzot pakalpojumu *LuxSCS*.

425 Protams, ir jānorāda, tāpat kā to ir darījusi *Amazon*, ka klientu datu vākšana bija automatizēta un ka, izmantojot ASV attīstītu tehnoloģiju, ko *LuxSCS* piegādāja *LuxOpCo*, pēdējā minētā varēja ievākt klientu datus.

426 Tomēr, kā Komisija uzsver iebildumu raksta lietā T-318/18 107. punktā, *LuxOpCo* bija tā, kas aktīvi piedalījās klientu datu uzkrāšanā, īstenojot *Amazon* grupas stratēģijas trīs pīlārus (skat. šī sprieduma 347. punktu), kas ļauj piesaistīt klientus tīmekļvietnēm un ievākt vēl vairāk klientu datu. Klientu datu vākšana noteikti ir atkarīga no *Amazon* grupas tīmekļvietņu pievilcības klientiem. Eiropas tīmekļvietņu apmeklējumu skaita pieaugums un tādējādi ievākto klientu datu pieaugums bija saistīts ar iepriekš minēto triju pīlāru, proti, cenas, piedāvājuma un lietošanas ērtības, īstenošanu, ko veica *LuxOpCo*. Lai gan nav apstrīdams, ka ASV attīstītajai tehnoloģijai bija būtiska loma šo triju pīlāru veiksmīgā īstenošanā, nav maznozīmīgi, ka *LuxOpCo* bija aktīva un kritiski nozīmīga loma saistībā ar jaunu klientu datu uzkrāšanu, un tādējādi tā veica ieguldījumu šo unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu attīstībā.

427 Turklāt ir jānorāda, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 468. apsvērumā ir pareizi uzskatījusi, ka *LuxOpCo* bija jānodrošina klientu datu uzturēšana un jānodrošina datu aizsardzības jomā piemērojamo tiesību aktu ievērošana. Lai arī klientu datubāzes aizsardzība ir būtiska darbība komerciālajā modelī, kas saistīts ar mazumtirdzniecību un pakalpojumiem, kuri tiek sniegti konkrēti galapatērētājiem, it īpaši to iemeslu dēļ, kurus Komisija ir izklāstījusi apstrīdētā lēmuma 466. apsvērumā, tā tomēr ir ierasta darbība visiem licences ņēmējiem, kas strādā ar šāda veida datubāzi.

428 Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāapstiprina Komisijas konstatējumi, kas izdarīti apstrīdētā lēmuma 466.–468. apsvērumā, vismaz – ciktāl *LuxOpCo* īstenoja aktīvas un kritiski nozīmīgas funkcijas saistībā ar klientu datu uzlabošanu aplūkotajā laikposmā. Šajā ziņā ir jākonstatē, ka, uzkrājot klientu datus, kuru skaits laikposmā no 2006. līdz 2014. gadam ir trīskāršojies, kā tas izriet no šī sprieduma 422. punkta, *LuxOpCo* ir veikusi ieguldījumu šī nemateriālā aktīva, kas ir unikāls un vērtīgs nemateriālais aktīvs, vērtības pieaugumā. Tādējādi *LuxOpCo* ir īstenojusi unikālas un vērtīgas funkcijas.

– *Par "preču zīmi "Amazon"" (apstrīdētā lēmuma 469.–472. apsvērums)*

429 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas apgalvojumu, saskaņā ar kuru "preču zīmes "Amazon"" vērtības veidošana notiek *LuxOpCo* un Savienības vietējo saistīto uzņēmumu līmenī.

430 Komisija apstrīd šos argumentus.

431 Pirmkārt, ir jāuzsver, kā Komisija to netieši ir atzinusi apstrīdētā lēmuma 469. un 471. apsvērumā, ka preču zīme "Amazon" ir plaši atpazīstama un tai piemīt spēcīga globāla mēroga atpazīstamība, kas ir nozīmīga priekšrocība klientu piesaistīšanā. Ir jākonstatē, ka šī reputācija pastāvēja pirms *LuxOpCo* izveides. Tomēr ir jāapstiprina Komisijas konstatējums, kurš formulēts apstrīdētā lēmuma 469. un 470. apsvērumā un saskaņā ar kuru zīmola nosaukums [preču zīme] nav *Amazon* [grupas] darījumdarbības [darbības] modeļa centrālais mērķis [elements], jo minētās grupas komerciālā stratēģija ir koncentrēta uz trim pīlāriem (cenas, lietošanas ērtība, preču katalogs). Proti, Eiropā reģistrētās preču zīmes vērtība ir arī atkarīga no spējas sniegt labu piedāvājumu, [izdevīgu] cenu un lielu lietošanas ērtību. *Amazon* turklāt pati uzsver, ka *Amazon* grupas mārketinga nemateriālo aktīvu vērtība Eiropā ir atkarīga no klientu apmierinātības.

432 Otrkārt, ir jākonstatē, kā to norāda Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon*, ka tehnoloģijai ir nozīmīga, ja ne pat izšķiroša loma *Amazon* preču zīmes attīstībā. Proti, pirmām kārtām, tehnoloģijai ir centrālā loma triju pīlāru īstenošanā. Tādējādi klientu apmierinātība lielā mērā ir atkarīga no tehnoloģijas. Otrām kārtām, tehnoloģijai ir izšķiroša loma mārketingā, un tā ļauj palielināt iespēju, ka nosaukums "Amazon" parādās potenciālo klientu meklējumos. Nav strīda par to, ka šī tehnoloģija ir attīstīta Amerikas Savienotajās Valstīs.

433 Tomēr tikai ar tehnoloģiju nepietiek, lai īstenotu trīs pīlārus. Taisnība, ka šos pēdējos minētos ir īstenojusi arī *LuxOpCo*, pieņemot stratēģiskus lēmumus, kas nepieciešami *Amazon* grupas komercdarbības veikšanai Eiropā.

434 Šajā ziņā ir jānorāda, ka no tās pēctiesas ziņojuma izriet, ka tiesvedībā *United States Tax Court* (ASV Federālā nodokļu tiesa) (skat. šī sprieduma 14. punktu) *Amazon* būtībā norādīja, ka [*omissis*: konfidenciāli].

435 It īpaši *United States Tax Court* (ASV Federālā nodokļu tiesa) iesniegtajā pēctiesas ziņojumā *Amazon* ir apstiprinājusi, ka [*omissis*: konfidenciāli], un iedaļā, kas veltīta mārketinga nemateriālajiem aktīviem, ka [*omissis*: konfidenciāli].

436 Savā atzinumā *United States Tax Court* (ASV Federālā nodokļu tiesa) turklāt ir secinājusi, ka "AEHT" vienīgā ir uzņēmusies atbildību par to nemateriālo aktīvu uzturēšanu un attīstīšanu, kuri saistīti ar mārketingu, un ka tā, sadalot izmaksas, ir maksājusi par tehnoloģiskajiem uzlabojumiem, kas nepieciešami, lai uzturētu šo nemateriālo aktīvu vērtību. Protams, pēctiesas ziņojumā un ASV nodokļu tiesas atzinumā *Amazon* un pēdējā minētā atsaucas uz "AEHT". Tomēr, tā kā šī sprieduma 14. punktā minētās ASV notikušās tiesvedības ietvaros netiek nošķirtas grupas dažādās Luksemburgas struktūras un nosaukums "AEHT" ir izmantots bez izšķirības, lai apzīmētu *LuxOpCo* vai *LuxSCS*, šajā konkrētajā kontekstā ir jāsaprot, ka "AEHT" attiecas uz *LuxOpCo*, nevis uz *LuxSCS*. No lietas materiāliem izriet, ka *LuxSCS* nav īstenojusi šādas funkcijas.

437 Turklāt ir jānorāda, ka ne Luksemburgas Lielhercogiste, ne *Amazon* neapstrīd apstrīdētā lēmuma 472. apsvērumā ietverto apgalvojumu, saskaņā ar kuru Eiropā tieši *LuxOpCo* un saistītie uzņēmumi bija tie, kas nodrošināja *Amazon* grupas mārketingu tiešsaistē, balstoties uz savām vietējām zināšanām.

438 Šādos apstākļos, lai gan ir taisnība, ka preču zīmei "Amazon" Eiropā bija plaša atpazīstamība, kas pastāvēja pirms *LuxOpCo* izveides, un ka tā baudīja *Amazon* grupas starptautisko reputāciju, ir jāsecina, ka Komisija ir pamatoti konstatējusi, ka aplūkotajā laikposmā preču zīmes vērtības uzturēšanu un attīstību vismaz daļēji nodrošināja *LuxOpCo* un Eiropas struktūras.

439 Turklāt šajā ziņā ir jānorāda, tāpat kā to dara Komisija, ka, ienākot Eiropas tirgū, *Amazon* bija pazīstama kā grāmatu un informācijas nesēju tirgotājs un ka vietējām [darba] grupām bija jāīsteno papildu centieni [jāpieliek ievērojamas pūles], lai attīstītu preču zīmes reputāciju attiecībā uz citām preču kategorijām.

440 Līdz ar to ir jāapstiprina Komisijas vērtējumi, kas ietverti apstrīdētā lēmuma 469.–472. apsvērumā. Šajā ziņā, ņemot vērā šī sprieduma 433.–438. punktā izdarītos konstatējumus, ir jākonstatē, ka *LuxOpCo* piedalījās preču zīmes un mārketinga aktīvu vērtības attīstībā un tādējādi īstenoja vērtīgas funkcijas. Savukārt nekas neļauj uzskatīt, ka šīm funkcijām bija unikāls raksturs. Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāuzskata, ka Komisija ir pareizi secinājusi, ka *LuxOpCo* ir piedalījusies nemateriālo aktīvu attīstīšanā attiecībā uz katru no to trim komponentēm. Attiecībā uz tehnoloģijas attīstību *LuxOpCo* ieguldījums galvenokārt bija saistīts ar tehnisko specifikāciju pielāgošanu un izstrādi. Savukārt *LuxOpCo* ieguldījumu *EFN* attīstībā var pielīdzināt unikālai un vērtīgai funkcijai. Turklāt *LuxOpCo* ir bijusi svarīga loma klientu datu uzkrāšanā, it īpaši, īstenojot trīs pīlārus, un tādējādi tā ir aktīvi piedalījusies šī unikālā un vērtīgā aktīva attīstībā. Attiecībā uz mārketinga aktīviem *LuxOpCo* bija nozīmīga loma preču zīmes "Amazon" reputācijas Eiropā uzlabošanā, un tādējādi tā ir īstenojusi vērtīgas funkcijas. Tomēr no lietas materiāliem neizriet, ka šīs pēdējās minētās funkcijas varētu kvalificēt kā unikālas.

441 Līdz ar to ir jāsecina, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 414. un 415. apsvērumā ir pareizi apgalvojusi, ka Luksemburgas iestādēm bija jāņem vērā fakts, ka *LuxOpCo* īstenoja unikālas un vērtīgas funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem. Savukārt ne visas *LuxOpCo* funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem bija unikālas un vērtīgas.

442 Turklāt šajā ziņā ir jākonstatē, ka šīs funkcijas bija jāņem vērā, ja ne attiecīgā INN pieņemšanas brīdī, tad vismaz tā ikgadējās īstenošanas brīdī. Proti, esot bijis jāņem vērā jebkuras situācijas izmaiņas, kas ietver papildu funkciju īstenošanu.

ii) Par "LuxOpCo" īstenotajām funkcijām saistībā ar "Amazon" Eiropas mazumtirdzniecības un pakalpojumu darbībām (apstrīdētā lēmuma 9.2.1.2.2. iedaļa un 473.–499. apsvērums)

443 Attiecībā uz funkcijām, ko *LuxOpCo* īstenoja saistībā ar *Amazon* grupas mazumtirdzniecības un pakalpojumu darbībām Eiropā, Komisija apstrīdētajā lēmumā būtībā ir uzsvērusi faktu, ka gan saskaņā ar 2003. gada ziņojumu par transfertcenām, gan saskaņā ar faktiem *LuxOpCo* pildīja Eiropas galvenā biroja lomu un tā bija minēto darbību galvenais operators [uzņēmums, kas ir atbildīgs par minētajām darbībām]. Tas nozīmē, ka *LuxOpCo* bija atbildīga par stratēģiskajiem lēmumiem saistībā ar *Amazon* darījumdarbībām Eiropā [*LuxOpCo* esot bijis jāpieņem un tā pieņēma stratēģiskos lēmumus saistībā ar *Amazon* grupas komercdarbību Eiropā] (apstrīdētā lēmuma 473.–478. apsvērums).

444 Konkrētāk, Komisija konstatēja, ka *LuxOpCo* aplūkotajā laikposmā ir īstenojusi visas stratēģiskās funkcijas saistībā ar *Amazon* grupas mazumtirdzniecības darbībām un tiešsaistes pakalpojumiem un ka tā ir pieņēmusi visus stratēģiskos lēmumus par precēm un cenu noteikšanu, reģistrējusi pārdošanas apjomus un funkcionējusi kā darījumu partneris klientiem. Tādējādi tā sedza attiecīgās izmaksas un uzņēmās ar pārdošanu un krājumiem saistītos riskus (apstrīdētā lēmuma 475. apsvērums).

445 Tādējādi Komisija uzskatīja, ka *LuxOpCo* pilnīgi neatkarīgi ir pieņēmusi visus atbilstošos lēmumus attiecībā uz katru no *Amazon* grupas stratēģijas Eiropā trim pīlāriem (apstrīdētā lēmuma 478. apsvērums).

446 Lietas dalībnieki ir vienisprātis par to, ka *LuxOpCo* veica tiešsaistes mazumtirgotāja un pakalpojumu sniedzēja darbības. Tāpat netiek apstrīdēts, ka *LuxOpCo* pildīja *Amazon* grupas Eiropas darbības galvenā biroja funkcijas.

447 Tomēr Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd faktu, ka *LuxOpCo* ir īstenojusi nozīmīgas izmantošanas funkcijas. Tās uzskata, ka *LuxOpCo* darbību pamatā lielā mērā ir bijusi ASV attīstītā tehnoloģija un ka šīs darbības līdzinājās Eiropas darbības pārvaldības funkcijām vai ikdienas tirdzniecības atbalsta funkcijām, kuras radīja mazu pievienoto vērtību.

448 Konkrētāk, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apgalvo, ka *Amazon* grupas komercdarbībā cilvēku īstenotās funkcijas esot tikušas aizstātas ar tehnoloģiju un ka cenas tika noteiktas automātiski. Tās piebilst, ka nav iespējams, ka indivīdi aktīvi nosaka *Amazon* grupas vietnēs pieejamo miljonu preču cenu, ka attiecības ar pārdevējiem un klientiem bija gandrīz pilnībā automatizētas, ka pasūtījumu izpildes centros krājumu lokalizācija un pirkumu savākšanas kārtība bija funkcijas, kuras noteica tehnoloģijas, un centru darbiniekiem bija tikai jāpilda norādes, ko sniedza tehnoloģijas, un ka lēmumi par inventāru (lēmumi par pirkumiem, uzglabāšanas vieta u.c.) bija automatizēti un darbiniekiem bija tikai jāizpilda norādes, ka sniegtas, balstoties uz tehnoloģiju.

449 Tādējādi ir jāpārbauda, vai Komisija ir pamatoti uzskatījusi, ka *LuxOpCo* īstenoja nozīmīgas izmantošanas funkcijas un pieņēma stratēģiskus lēmumus saistībā ar katru no *Amazon* grupas stratēģijas trim pīlāriem un tādējādi to nevar pielīdzināt uzņēmumam, kas īsteno tikai pārvaldības funkcijas.

– *Par piedāvājumu (apstrīdētā lēmuma 479.–489. apsvērums)*

450 Apstrīdētā lēmuma 479. apsvērumā Komisija konstatēja, ka plašākā iespējamā piedāvājuma attīstīšanai un uzturēšanai bija izšķiroša loma *Amazon* grupas sekmīgai darbībai Eiropā. Tā piebilda, ka lēmums par to, kuras produktu kategorijas tirgot, tiek pieņemts, balstoties uz zināšanām par vietējo tirgu. Ar tehnoloģiju vien nepietiekot; [piedāvājuma izveidošanai] esot vajadzīgs cilvēku darbs.

451 It īpaši Komisija norādīja, pirmkārt, ka *LuxOpCo* varēja balstīties uz lielu skaitu darbinieku, kas nodarbināti ES vietējos saistītajos uzņēmumos, kuri bija iesaistīti, lai izveidotu piedāvājumu Eiropā un paplašinātu pieejamās jaunu produktu kategorijas, pamatojoties uz to zināšanām par vietējo tirgu, vietējām precēm un vietējiem patērētājiem (kas tādējādi atbilst to "vietējām zināšanām") (apstrīdētā lēmuma 470.–482. apsvērums). Otrkārt, *LuxOpCo* esot bijusi noteicoša loma vietējo tirgus dalībnieku iegūšanā, sadarbības veidošanā ar piegādātājiem un trešo personu programmu izstrādē, lai attīstītu *MarketPlace* (apstrīdētā lēmuma 483.–489. apsvērums).

452 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* neapstrīd apstrīdētā lēmuma 483. apsvērumā ietverto vispārīgo konstatējumu, saskaņā ar kuru *Amazon* veido savu piedāvājumu, pārpērkot citus mazumtirgotājus, kas ir aktīvi tirgū, sadarbojoties ar piegādātājiem un ieviešot tādas trešo personu programmas kā, piemēram, *MarketPlace*.

453 Turklāt no bijušā atbildīgā par trešo personu programmām Eiropā (un tostarp *MarketPlace*) liecības izriet, ka vietējo partneru piesaistītāju darbs bija izšķirošs, lai ieviestu jaunas preces tīmekļvietnēs.

454 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* arī neapstrīd faktu, ka tieši *LuxOpCo* ar savu ES vietējo saistīto uzņēmumu atbalstu uzņēmās šīs *Amazon* grupas "vispārējās" darbības, iegādājās atsevišķus Eiropas mazumtirdzniecības uzņēmumus, sadarbojās ar Eiropas piegādātājiem, izstrādājot stratēģijas un labu praksi jaunu preču kategoriju atlasei un ieviešanai, un noteica standarta līgumu noteikumus piegādātājiem (skat. apstrīdētā lēmuma 485. apsvērumu).

455 Turklāt no starptautiskās mazumtirdzniecības viceprezidenta, kurš ir nodarbināts ASV, liecības izriet, ka [*omissis*: konfidenciāli]. Tādējādi, pat ja *LuxOpCo* nelēma pilnīgi autonomi par preču kategorijām, tai bija būtiska loma jaunas preču kategorijas ieviešanā. Šajā ziņā no bijušā mazumtirdzniecības darbību Eiropā vadītāja, ko nodarbināja *LuxOpCo*, liecības izriet, ka jaunas preču kategorijas ieviešanas ietvaros viņš bija [*omissis*: konfidenciāli].

456 Tādējādi 2006. gada pārstrukturēšana ļāva nodrošināt Eiropas darbību neatkarīgāku pārvaldību.

457 Jāsecina, ka Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka *LuxOpCo* pieņēma svarīgus ar piedāvājumu saistītus lēmumus un ka tikai ar tehnoloģiju nepietika, lai Eiropā īstenotu šo *Amazon* grupas stratēģijas pīlāru.

– *Par cenām (apstrīdētā lēmuma 490.–493. apsvērums)*

458 Attiecībā uz cenām Komisija ir apstiprinājusi, ka, lai gan cenu noteikšana bija automatizēta un balstīta uz algoritma izmantošanu, tas bija tikai rīks konkrētas cenu noteikšanas politikas īstenošanai, kuru Eiropā paredzējusi *LuxOpCo*.

459 It īpaši Komisija norādīja, ka bez ES vietējo saistīto uzņēmumu individuāla ieguldījuma, kas balstās uz zināšanām par vietējo tirgu, cenu noteikšanas algoritms nestrādātu efektīvi. Eiropā par to esot bijusi atbildīga tieši *LuxOpCo* ar savu ES vietējo saistīto uzņēmumu atbalstu.

460 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd šos apgalvojumus. Tās it īpaši norāda, ka *LuxOpCo* komercdarbība lielā mērā ir balstīta uz automatizāciju un ka *LuxOpCo* darbinieku iesaiste ir bijusi minimāla, it īpaši attiecībā uz cenām.

461 Protams, nav apstrīdams, kā to apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste, ka bez tehnoloģijas *LuxOpCo* darbības būtu bijušas daudz maznozīmīgākas.

462 Tomēr jākonstatē, kā izriet no apstrīdētā lēmuma 168. apsvēruma, ka līdz 2009. gadam *Amazon* grupa galvenokārt izmantoja manuālu cenu noteikšanu. Tikai sākot ar 2009. gadu, cenas tika noteiktas, izmantojot algoritmu. Šajā ziņā Komisija tātad ir pareizi konstatējusi, ka algoritms pats par sevi nebija pietiekams attiecībā uz cenu noteikšanu un ka tas ļāva īstenot konkrētu cenu noteikšanas politiku, kuru Eiropā paredzēja *LuxOpCo* (skat. apstrīdētā lēmuma 490. apsvērumu).

463 Vispirms, kā Komisija ir norādījusi apstrīdētā lēmuma 491. apsvērumā, bez *LuxOpCo* individuāla ieguldījuma, kas balstās uz Eiropas vietējo saistīto uzņēmumu zināšanām par vietējo tirgu, cenu noteikšanas algoritms nestrādātu efektīvi.

464 Turpinājumā, kā Komisija ir norādījusi apstrīdētā lēmuma 492. apsvērumā, no *Amazon* grupas Savienības politikas un procedūru rokasgrāmatas izriet, ka cenas Luksemburgā noteica Savienības mazumtirdzniecības cenu noteikšanas komiteja, kas sastāv no *LuxOpCo* vadītājiem. Šī

komiteja vienīgā bija atbildīga par cenu noteikšanas vadlīniju izstrādi produktiem [precēm], ko *Amazon* piedāvā savās Eiropas tīmekļvietnēs. *LuxOpCo* lomu cenu politikas noteikšanā apstiprina arī *LuxOpCo* darbinieku liecības.

465 Turklāt netiek apstrīdēts, ka *LuxOpCo* nodarbināja Eiropas cenu noteikšanas vadītāju, kuram ir jāapstiprina cenas, it sevišķi tad, ja tās atšķiras no, izmantojot algoritmu, noteiktajām cenām, ne arī tas, ka pastāvēja [darba] grupa, kuras uzdevums bija uzraudzīt [*omissis*: konfidenciāli] pasaules līmenī. Šī [darba] grupa, kas atradās Luksemburgā *LuxOpCo* struktūrā, sekoja [*omissis*: konfidenciāli] cenām un pārbaudīja cenas pasaules mērogā, tostarp Amerikas Savienotajās Valstīs (skat. apstrīdētā lēmuma 492. apsvērumu).

466 Visbeidzot Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* pamatoti neapstrīd faktu, ka *LuxOpCo* bija jāizstrādā vesela īpaša stratēģija, lai gūtu ienākumus un atšķirtos no saviem konkurentiem. Šajā ziņā *LuxOpCo* un tās ES vietējo saistīto uzņēmumu ietekme uz cenu noteikšanas lēmumiem atspoguļojās arī cenu veicināšanas pasākumos [reklāmas akcijās], kas tika piemērotas atsevišķām precēm, kuras tika tirgotas Savienības tīmekļvietnēs (skat. apstrīdētā lēmuma 493. apsvērumu). Netiek apstrīdēts, ka pirmajos darbības gados Vācijā vietne *Amazon.de* izstrādāja tā dēvēto "zemas cenas garantiju", kas mudināja *Amazon* klientus sniegt atgriezenisko saiti par cenām, lai saņemtu atlaidi saviem pirkumiem, un ka Apvienotajā Karalistē atsevišķi bieži sastopami cenu veicināšanas pasākumu [reklāmas akciju] veidi, piemēram, [*omissis*: konfidenciāli], nozīmēja, ka bija grūti [*omissis*: konfidenciāli] konkurēt ar cenu [*omissis*: konfidenciāli]. Attiecībā uz grāmatu pārdošanu Francijā un Vācijā *LuxOpCo* ieviesa bezmaksas piegādes sistēmu. Šajā ziņā runa ir par tādu lēmumu piemēriem, kas attiecas uz cenu noteikšanu salīdzinājumā ar konkurentiem tirgū, un līdz ar to par mazumtirgotājam raksturīgu stratēģisku lēmumu piemēriem.

467 Ņemot vērā iepriekš minēto, jāsecina, ka *LuxOpCo* pieņēma stratēģiskus lēmumus par cenu noteikšanu un tādējādi īstenoja nozīmīgas funkcijas. Lai gan ir taisnība, ka cenu noteikšana bija atkarīga no *Amazon* grupas tehnoloģijas, tomēr arī *LuxOpCo* līdzstrādnieku iesaiste bija izšķiroša.

– *Par "lietošanas ērtību" (apstrīdētā lēmuma 494.–499. apsvērums)*

468 Attiecībā uz "lietošanas ērtību" Komisija ir konstatējusi, ka *LuxOpCo* bija uzticēts nodrošināt *Amazon* grupas Eiropā mazumtirdzniecības piedāvājuma un tirdzniecības vietas lietošanas ērtības. Precīzāk, *LuxOpCo* esot bijusi tā sauktā "lokalizācijas un tulkošanas" [darba] grupa, kurai bija jāpārbauda un jāpielāgo mašīntulkojums un tostarp jāļauj apvienot dažādos Eiropas katalogus, lai izveidotu un pārvaldītu *EFN* (apstrīdētā lēmuma 495. apsvērums). Tieši *LuxOpCo* un ES vietējie saistītie uzņēmumi esot apkopojuši un pilnveidojuši vietējās loģistikas zināšanas, it īpaši attiecībā uz preču nosūtīšanu (apstrīdētā lēmuma 496. punkts).

469 Komisijas ieskatā tehnoloģija ir priekšnoteikums "lietošanas ērtībai", it īpaši Eiropas preču katalogu tulkošanai, piegādei un klientu apkalpošanas dienestam (skat. apstrīdētā lēmuma 494.–499. apsvērumu). *LuxOpCo* personālam esot bijusi nozīme gan preču katalogu līmenī, gan arī saistībā ar preču piegādi un klientu apkalpošanas dienestu. Šajā ziņā zinātība esot piederējusi *LuxOpCo* un ES vietējiem saistītajiem uzņēmumiem (skat. apstrīdētā lēmuma 496. apsvērumu).

470 Turklāt šos faktus Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* nav apstrīdējušas pamatoti, un tie ir jāapstiprina.

471 Tātad no iepriekš minētā izriet, ka *LuxOpCo* pieņēma stratēģiskus lēmumus saistībā ar *Amazon* grupas komercdarbību Eiropā un tādējādi bija galvenā atbildīgā par minētās grupas stratēģijas triju pīlāru īstenošanu šajā ģeogrāfiskajā zonā. Tādējādi Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka, lai gan tehnoloģijas ir nozīmīgas, *LuxOpCo* arī bija būtiska loma šo mazumtirdzniecības un tirdzniecības vietu darbību veikšanā un izvēršanā un ka tādējādi tā ir veikusi vērtīgas funkcijas. Tomēr no lietas materiāliem neizriet, ka šādām funkcijām būtu unikāls raksturs.

iii) Par "LuxOpCo" izmantotajiem aktīviem (apstrīdētā lēmuma 500.–505. apsvērums)

472 Attiecībā uz *LuxOpCo* izmantotajiem aktīviem Komisija apstrīdētā lēmuma 500. apsvērumā ir norādījusi ka *LuxOpCo* izmantoja "daudz aktīvu", lai īstenotu tās lēmuma 9.2.1.2.1. iedaļā (funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem) un 9.2.1.2.2. iedaļā (īstenotās funkcijas saistībā ar mazumtirdzniecības un pakalpojumu darbībām) aprakstītās funkcijas.

473 Pirmkārt, Komisija apstrīdētā lēmuma 501. apsvērumā konstatēja, ka *LuxOpCo* ir piederējuši visi preču krājumi un tā tos ir pārvaldījusi (aplūkotajā laikposmā preču krājumi veidoja [*omissis*: konfidenciāli] miljardus EUR) un ka tai bija akcijas *ASE*, *AMEU* un ES vietējos saistītajos uzņēmumos, kuriem tā nodrošināja finansējumu.

474 Otrkārt, Komisija apstiprināja, ka *LuxOpCo* izmaksu struktūra parāda, ka daudz aktīvu esot izmantots, lai absorbētu izmaksas saistībā ar nemateriālo aktīvu izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību īstenoto funkciju ietvaros (apstrīdētā lēmuma 502. apsvērums). It īpaši attiecībā uz reģistrēto preču zīmi *LuxOpCo* esot segusi lielas tiešās [tiešā mārketinga] izmaksas (piemēram, ar veicināšanu [ar reklāmas akcijām] saistītās izmaksas) (apstrīdētā lēmuma 503.–504. apsvērums). Līdz ar to Komisija uzskatīja, ka, tā kā nav konstatējams nekāds *LuxOpCo* izmaksāts atlīdzinājums, ir jāuzskata, ka *LuxOpCo* ir segusi izmaksas.

475 Tādējādi Komisija secināja, ka *LuxOpCo* ir segusi attiecīgās izmaksas saistībā ar nemateriālo aktīvu ekonomisko izmantošanu, kā arī to izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību. Komisijas ieskatā nevienas no šīm izmaksām nevar uzskatīt par izmaksām, kuras radušās *LuxSCS* labā (apstrīdētā lēmuma 505. apsvērums].

476 Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* neapstrīd šos konstatējumus pamatoti, izņemot to, ka *LuxOpCo* esot segusi ar nemateriālo aktīvu izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību saistītās izmaksas. Šajā ziņā pietiek norādīt uz šī sprieduma 235. punktu. Izņemot apgalvojumu, ka *LuxOpCo* esot segusi ar *CSA* un iepirkšanas līgumu saistītās izmaksas, apstrīdētā lēmuma 500.–505. apsvērumā Komisijas veiktais vērtējums ir jāapstiprina.

iv) Par riskiem, ko uzņēmusies "LuxOpCo" (apstrīdētā lēmuma 506.–517. apsvērums)

477 Attiecībā uz riskiem, ko uzņēmās *LuxOpCo*, Komisija apstrīdētā lēmuma 506.–517. apsvērumā uzskatīja, ka šī sabiedrība gan saskaņā ar to līgumu noteikumiem, kuri noslēgti ar *LuxSCS*, gan faktiski ir uzņēmusies, pirmkārt, ar nemateriālo aktīvu izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību saistītos riskus. Otrkārt, *LuxOpCo* esot kontrolējusi un pārvaldījusi visus attiecīgos darījumdarbības [komerciālos] un uzņēmējdarbības riskus saistībā ar *Amazon* grupas Eiropā [īstenotajām] mazumtirdzniecības un pakalpojumu darbībām, tostarp, bet ne tikai kredītrisku, iekasēšanas risku, preču krājumu risku, tirgus risku, zaudējumu risku un riskus saistībā ar tāda darbaspēka uzturēšanu, kas spēj efektīvi un laikus pārdot preces un sniegt pakalpojumus.

478 Pēc tam Komisija noraidīja *Amazon* apgalvojumu, kurš izteikts administratīvā procesa laikā un saskaņā ar kuru *LuxOpCo* risku pārvaldībā un segšanā lielā mērā paļāvās uz tehnoloģijām (apstrīdētā lēmuma 506. un 508. apsvērums).

479 Vispirms Komisijas ieskatā, pat ja tehnoloģija ļāva mazināt riskus, *LuxOpCo* uzņēmās minētos riskus savas Eiropas galvenā biroja lomas un mazumtirdzniecības un pakalpojumu darbību dēļ (apstrīdētā lēmuma 509. un 510. apsvērums). Tā norāda – pat ja *LuxOpCo* paļāvās uz tehnoloģiju, lai pārvaldītu savus darījumdarbības [komerciālos] riskus, tas izrietēja tikai no tās pieņemta stratēģiska lēmuma (apstrīdētā lēmuma 511. apsvērums).

480 Turklāt nedz 2003. gada ziņojumā par transfertcenām, nedz kādā citā dokumentā neesot pierādīts, ka stratēģiskie, finanšu un darbības riski, ar ko *LuxOpCo* saskārās ikdienas darbībās, tiktu pārvaldīti ar grupas riska pārvaldības politiku (apstrīdētā lēmuma 512. apsvērums). Gluži pretēji, tādi riski kā darījumdarbības [saimnieciskās darbības] zaudēšanas risks esot tikuši pārvaldīti vietējā līmenī ar *LuxOpCo* kā galveno atbildīgo Eiropā (apstrīdētā lēmuma 513.–515. apsvērums).

481 Lietas dalībnieki nav vienisprātis par to, kura struktūra faktiski uzņēmās riskus saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, un konkrētāk – par to, vai *LuxOpCo* mobilizēja aktīvus, lai absorbētu ar intelektuālā īpašuma attīstību saistītās izmaksas. Turklāt Luksemburgas Lielhercogiste uzskata, ka daļu no Komisijas identificētajiem riskiem un funkcijām esot uzņēmušies ES vietējie saistītie uzņēmumi, nevis *LuxOpCo*.

482 Attiecībā uz riskiem, kas saistīti ar nemateriālo aktīvu izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību, apgalvojums, kā Komisija ir norādījusi apstrīdētā lēmuma 507. apsvērumā, ka *LuxOpCo* uzņēmās šos riskus gan saskaņā ar to līgumu noteikumiem, kuri noslēgti ar *LuxSCS*, gan faktiski, nepārliecina.

483 Kā to pareizi ir norādījusi Luksemburgas Lielhercogiste prasības pieteikuma lietā T-816/17 104. punktā, lai arī ir taisnība, ka saskaņā ar licences līgumu *LuxSCS* bija nodevusi *LuxOpCo* atsevišķus riskus, kas saistīti ar komercdarbību veikšanu, tomēr *LuxSCS*, kas bija nemateriālo aktīvu izmantošanas tiesību likumīgā īpašniece aplūkotajā laikposmā, turpināja segt ar nemateriālajiem aktīviem saistītos riskus, jo tai bija jāpilda pienākums, kas tai paredzēts iepirkšanas līgumā un *CSA*, proti, samaksāt iepirkšanas izdevumus un ar *CSA* saistītos izdevumus *ATI* un *A 9*.

484 Komisija šo konstatējumu nav pamatoti apstrīdējusi. Attiecībā uz *LuxSCS* finansiālo kapacitāti uzņemties riskus, ja tie īstenotos, Komisija nav spējusi pierādīt savu apgalvojumu, ka *LuxSCS* nav ievērojama pašu kapitāla. Attiecībā uz *LuxSCS* pamatkapitālu, ko Komisija apstrīdētā lēmuma 445. apsvērumā noraidīja kā neatbilstošu, ir skaidrs, ka vismaz 2006. gadā, tieši pateicoties tās kapitālam, *LuxSCS* varēja absorbēt zaudējumus, kas radušies tās pirmajos darbības gados, bez *LuxOpCo* iesaistīšanās. Tādējādi 2006. gadā honorārs, ko *LuxOpCo* samaksāja *LuxSCS*, bija ievērojami mazāks par *LuxSCS* veiktajiem pirkuma maksājumiem un izmaksu sadales maksājumiem.

485 Šādos apstākļos ir jāatzīst, ka *LuxOpCo* sedza, augstākais, daļu no riskiem, kas saistīti ar nemateriālo aktīvu pastāvēšanu, izstrādi, uzlabošanu un pārvaldību.

486 Savukārt attiecībā uz citiem riskiem, kas minēti apstrīdētā lēmuma 507.–517. apsvērumā, proti, riskiem, kas raksturīgi tiešsaistes mazumtirdzniecības un pakalpojumu [sniegšanas] darbībai, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* nav pamatoti apstrīdējušas, ka *LuxOpCo* uzņēmās šos

riskus, piemēram, darījumdarbības [saimnieciskās darbības] zaudēšanas risku kā tādu (skat. minētā lēmuma 514. apsvērumu), riskus, kas saistīti ar Eiropā nepārdoto preču krājumu turēšanu, ar serveru mitināšanu un zvanu centru uzturēšanu, šaubīgiem kredītiem un ar līgumu, kuri noslēgti ar klientiem, daļēju izpildi vai neizpildi. It īpaši, lai gan Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apgalvo, ka tehnoloģija ļāva mazināt *LuxOpCo* riskus saistībā ar komercdarbības veikšanu un it īpaši inventāra risku, ir jākonstatē, kā Komisija ir norādījusi apstrīdētā lēmuma 510. apsvērumā, ka tehnoloģija nenovērsa šos riskus pilnībā. Tādēļ Komisijas apgalvojumi ir jāapstiprina.

v) Secinājumi par "LuxOpCo" funkcionālo analīzi

487 Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jākonstatē, ka Komisijas veiktā *LuxOpCo* funkcionālā analīze nepārliecina pilnībā.

488 Pirmkārt, ņemot vērā informāciju, kuru Komisija apkopojusi apstrīdētā lēmuma pieņemšanas nolūkā un kura ir izklāstīta šajā lēmumā, un kuras viena daļa ir apstiprināta šajā spriedumā, nebija izslēgts, ka var uzskatīt, ka *LuxOpCo* faktiski īstenoja atsevišķas unikālas un vērtīgas funkcijas. Tas attiecas uz *EFN* attīstību un uz klientu datu uzkrāšanu. Pārējā daļā attiecībā uz mārketinga aktīviem, lai gan *LuxOpCo* funkcijas ir vērtīgas, nav pierādīts, ka šādas funkcijas var uzskatīt par unikālām.

489 Otrkārt, *LuxOpCo* kā tiešsaistes mazumtirgotāja un pakalpojumu sniedzēja funkciju analīzi lielākajā daļā var apstiprināt. Šajā ziņā pretēji tam, ko apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon*, *LuxOpCo* neaprobežojās ar vienkāršu "pārvaldības" funkciju īstenošanu, bet darbojās kā mazumtirgotājs tiešsaistē un uzņēmās ar šīm darbībām saistītos riskus. Šādas funkcijas patiešām bija "vērtīgas", jo runa ir par darbībām, kas var būtiski palielināt *LuxOpCo* apgrozījumu un tādējādi veikt ieguldījumu *Amazon* grupas uzņēmējdarbības modelī. Tomēr šādas funkcijas nevar kvalificēt kā unikālas. Tā kā Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* ir norādījušas, ka uzņēmumu var uzskatīt par struktūru, kas īsteno rutīnveida funkcijas (pretstatā struktūrai, kas īsteno unikālas un vērtīgas funkcijas), ja šīm funkcijām var piemērot salīdzinošo novērtējumu (angļu valodā – "benchmark") (skat. šī sprieduma 225. punktu), pietiek vien norādīt, ka ziņojums [*omissis*: konfidenciāli], uz kuru atsaucās lietas dalībnieki, attiecas uz tiešsaistes mazumtirgotāja darbībām un tajā ir aplūkots jautājums par šādu mazumtirgotāju tirgū novēroto atlīdzību.

490 Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jākonstatē, ka, lai gan Komisija varēja pamatoti uzskatīt, ka dažas *LuxOpCo* funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem bija unikālas un vērtīgas, tās apgalvojums, ka *LuxOpCo* funkcijas saistībā ar tās komercdarbību bija unikālas un vērtīgas, nav pilnībā pārliecinošs. Lai gan Komisija ir pareizi konstatējusi, ka *LuxOpCo* īsteno vairāk funkciju nekā tās, kas tika norādītas attiecīgā INN pieņemšanas nolūkā, proti, vienkāršas "pārvaldības" funkcijas, tā ir kļūdaini uzskatījusi, ka *LuxOpCo* funkcijas saistībā ar tās mazumtirgotāja darbību bija unikālas un vērtīgas.

491 Šo secinājumu neatspēko neviens no pārējiem Luksemburgas Lielhercogistes vai *Amazon* argumentiem.

492 Pirmkārt, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apgalvo – tas, ka *LuxOpCo* funkcijas pirms 2006. gada pārstrukturēšanas īstenoja ES vietējie saistītie uzņēmumi un ka tie saņēma atlīdzību par paaugstinātām izmaksām, pierāda, ka *LuxOpCo* funkcijas ir tikai ikdienas funkcijas. Šajā ziņā

pietiek norādīt, ka 2006. gada pārstrukturēšanas mērķis bija tieši izveidot biroju *Amazon* grupas darbībām Eiropā, uzticot *LuxOpCo* funkcijas, kas bija nozīmīgākas par ES vietējo saistīto uzņēmumu funkcijām.

493 Otrkārt, Luksemburgas Lielhercogiste pārmet Komisijai, ka tā ir piedēvējusi *LuxOpCo* ES vietējo saistīto uzņēmumu īstenotas funkcijas. Šajā ziņā pietiek konstatēt, ka ES vietējie saistītie uzņēmumi darbojās kā pakalpojumu sniedzēji *LuxOpCo* un turklāt tika atalgoti kā tādi. Līdz ar to šie uzņēmumi īstenoja funkcijas *LuxOpCo* labā, kas arī uzņēmās riskus. Tādēļ Komisija varēja piedēvēt šīs funkcijas *LuxOpCo*.

2) Par metodes izvēli

494 Kā izklāstīts šī sprieduma 317. punktā, Komisija būtībā uzskatīja, ka bija nepareizi izmantot *TNMM*, lai noteiktu *LuxOpCo* honorāra summu un atlīdzību, un ka bija jāizmanto peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju.

495 Precīzāk, apstrīdētā lēmuma 567. apsvērumā Komisija norādīja, ka peļņas sadales metodi parasti uzskata par piemērotāku transfertcenu noteikšanas metodi, ja abas grupas iekšējā darījuma puses šajā darījumā veic unikālu un vērtīgu ieguldījumu, jo tādā gadījumā tiek sagaidīts, ka neatkarīgas puses sadala darījuma peļņu proporcionāli to attiecīgajiem ieguldījumiem.

496 Šajā sakarā Komisija, atsaucoties uz apstrīdētā lēmuma 256. apsvērumu, precizēja, ka ESAO vadlīnijās ir nošķirtas divas peļņas sadales metodes, proti, ieguldījuma analīze un atlikuma analīze. Attiecībā uz atlikuma analīzi Komisija precizēja, ka tā ir piemērojama gadījumā, ja viena puse saņem atlīdzību par savām ikdienas funkcijām papildus atlīdzībai, ko tā saņem par vienreizējiem un vērtīgiem ieguldījumiem darījumā. Attiecībā uz ieguldījumu analīzi Komisija precizēja, ka ar to tiek sadalīta apvienotā peļņa, pamatojoties uz to funkciju relatīvo vērtību, ko īstenojusi katra grupas iekšējā darījumā iesaistītā puse (ņemot vērā to izmantotos aktīvus un riskus, ko tās uzņemas).

497 Komisija piebilda, ka tad, ja abas kontrolētā darījuma puses veic unikālu un vērtīgu ieguldījumu un nav mazāk sarežģītu darījumu, kuru cena būtu jānosaka atsevišķi, ir atbilstošāk piemērot ieguldījumu analīzi apvienotās peļņas attiecināšanas nolūkā. Atlikušās peļņas [atlikuma] analīze esot piemērota, ja ir mazāk sarežģīti darījumi.

498 Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, Komisija secināja, ka, tā kā *LuxSCS* un *LuxOpCo* abas tika uzskatītas par tādām, kas pilda unikālas un vērtīgas funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, bija jāizvēlas ieguldījumu analīze, nevis atlikuma analīze.

499 Lietas dalībnieki nav vienisprātis par to, vai Komisijai bija pamats uzskatīt, ka peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, bija piemērota šajā lietā un ka līdz ar to attiecīgajā INN nebija jāapstiprina *TNMM* izvēle.

500 Vispirms ir jāatgādina, ka attiecībā uz pašu transfertcenu metodes izvēli, kā tas ir izklāstīts 2019. gada 24. septembra sprieduma Nīderlande u.c./Komisija (T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669) 202. punktā, dažādas transfertcenu noteikšanas metodes cenšas panākt tādu peļņas līmeni, kas atspoguļo nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas transfertcenas, un ka principā nevar secināt, ka kāda metode neļautu noteikt tirgū balstīta rezultāta ticamu aplēsto vērtību.

501 Turklāt, pārbaudot pasākumu, ņemot vērā nesaistītu pušu darījuma principu, Komisija var brīvi izmantot citu metodi, nevis to, ko ir apstiprinājušas valsts nodokļu iestādes. No 2019. gada 24. septembra sprieduma Nīderlande u.c./Komisija (T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669) 154. punkta izriet, ka, lai gan Komisijai nevar pārmest, ka tā transfertcenu noteikšanai ir izmantojusi metodi, ko tā uzskata par atbilstošu šajā lietā, lai izvērtētu transfertcenu līmeni darījumam vai vairākiem cieši saistītiem darījumiem, kuri ir daļa no apstrīdētā pasākuma, tai tomēr ir jāpamato sava metodoloģiskā izvēle.

502 Šajā gadījumā, tā kā gan *LuxSCS*, gan *LuxOpCo* ir īstenojušas atsevišķas unikālas un vērtīgas funkcijas, Komisijai nevar pārmest, ka tā ir uzskatījusi, ka peļņas sadales metode varēja šķist vispārīgi piemērota, lai pārbaudītu kontrolēto darījumu.

503 Tomēr Komisijas secinājums nolūkā izvēlēties ieguldījumu analīzi nepārliecina. Šajā ziņā, kā tas netieši, bet obligāti izriet no apstrīdētā lēmuma 256., 567. un 568. apsvēruma, Komisija ir balstījusies uz konstatējumu, ka apstāklis, ka kontrolētā darījuma puses īstenoja unikālas un vērtīgas funkcijas, kā arī rutīnveida funkcijas, prasīja piemērot peļņas sadales metodi, izmantojot atlikuma analīzes pieeju, lai gan peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, būtu piemērota vienīgi tad, ja attiecīgie uzņēmumi īstenotu tikai unikālas un vērtīgas funkcijas. Kā izriet no šī sprieduma 488. un 489. punkta, lai gan Komisija pareizi ir uzskatījusi, ka dažas *LuxOpCo* funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem ir unikālas un vērtīgas, tā kļūdaini ir uzskatījusi, ka *LuxOpCo* funkcijas saistībā ar komercdarbību ir unikālas un vērtīgas. Turklāt tā arī nav pierādījusi to, ka *LuxOpCo* komercdarbība nebija salīdzināma, nedz arī to, ka atlīdzību par šīm funkcijām nevarēja noteikt atsevišķi.

504 Turklāt no ESAO 1995. gada vadlīniju 3.6. un 3.8. punkta netieši, bet obligāti izriet, ka peļņas sadales metodes izvēle, tostarp izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, izšķirošā veidā ir atkarīga no tā, ka ir identificēti ārējie dati no neatkarīgiem uzņēmumiem, lai noteiktu katra uzņēmuma, kas ir saistīts ar darījumiem, ieguldījuma vērtību. Taču Komisija nav mēģinājusi identificēt, vai šādi uzticami dati bija pieejami, lai varētu secināt, ka šajā lietā varēja izvēlēties peļņas sadales metodi, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju.

505 Komisija nav arī pamatojusi, kādā ziņā *LuxOpCo* funkcijas saistībā ar nemateriālo aktīvu attīstību bija tādas, ka šajā lietā piemērota metode būtu bijusi nevis atlikuma analīze, bet ieguldījumu analīze (skat. apstrīdētā lēmuma 568. apsvērumu).

506 No tā izriet, ka, noraidot peļņas sadales metodi, izmantojot atlikuma analīzes pieeju, un izvēloties ieguldījuma analīzes pieeju, Komisija nav pienācīgi pamatojusi savu metodoloģisko izvēli un tādējādi nav izpildījusi šī sprieduma 501. punktā izklāstītās prasības.

507 Tā kā Komisija savu pirmo papildu konstatējumu ir balstījusi uz to, ka šajā lietā atbilstošā metode bija tikai ieguldījumu analīze, šī sprieduma 506. punktā konstatētā kļūda padara par spēkā neesošu Komisijas argumentāciju par priekšrocības pastāvēšanas pierādīšanu.

508 Vispārējā tiesa tomēr uzskata, ka ir jāturpina izvērtēt prasītāju argumenti, ar kuriem tiek apgalvots, ka Komisija nav pierādījusi, ka *LuxOpCo* atlīdzībai būtu jābūt lielākai, ja tiktu izmantota peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju.

3) Par pierādījumu, ka "LuxOpCo" atlīdzība būtu lielāka, izmantojot peļņas sadales metodi (ieguldījumu analīzes piemērošana)

509 Kā izklāstīts iepriekš, apstrīdētā lēmuma 568. apsvērumā Komisija uzskatīja, ka tad, ja būtu bijusi piemērota peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, tas noteikti palielinātu *LuxOpCo* atlīdzību. Tādējādi Komisija uzskatīja, ka, apstiprinot *Amazon* piedāvāto honorāra aprēķināšanas metodi, kuras rezultātā *LuxOpCo* atlīdzība tika novērtēta par zemu, ar attiecīgo INN pēdējai minētajai tika piešķirta priekšrocība. Komisija tomēr apstrīdētā lēmuma 564. apsvērumā precizēja, ka tā nav mēģinājusi noteikt, kāda konkrēti būtu bijusi *LuxOpCo* atlīdzība saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu.

510 Šajā ziņā ir jāatgādina, kā tas ir norādīts šī sprieduma 317.–320. punktā, ka Komisijas identificētā kļūda nav balstīta uz konstatējumu, ka par dažām *LuxOpCo* funkcijām, tostarp rutīnveida vai ikdienas funkcijām, netika maksāta atlīdzība. Savukārt Komisija ir balstījusies uz aksiomu, ka *LuxOpCo* pildīja virkni unikālu un vērtīgu *LuxOpCo* [*LuxSCS*] funkciju un ka līdz ar to esot bijusi jāpiemēro peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju.

511 Lietas dalībnieki nav vienisprātis par to, vai Komisijai, pamatojoties uz šī sprieduma 509. punktā minēto konstatējumu, ir izdevies pierādīt priekšrocības pastāvēšanu *LuxOpCo* interesēs.

512 Lai pierādītu priekšrocības pastāvēšanu, Komisijai bija jāpierāda, ka *LuxOpCo* būtu varējusi saņemt lielāku atlīdzību, ja tai būtu piemērota peļņas sadales metode, salīdzinājumā ar to, ko tā faktiski saņēma, piemērojot attiecīgo INN.

513 Kā izklāstīts šī sprieduma 310. punktā, Komisijai ir konkrēti jāpierāda, ka metodoloģiskās kļūdas, kuras tā ir identificējusi iepriekšējā nodokļu nolēmumā, neļāva panākt ticamu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta aptuvenu aplēsi un ka tās ir izraisījušas ar nodokli apliekamās peļņas samazinājumu, neizslēdzot, ka atsevišķos gadījumos metodoloģiska kļūda ir tāda, ka tā nekādā veidā neļauj panākt nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta aptuvenu aplēsi, un tādējādi atlīdzība, kas būtu bijusi jāsaņem tirgus apstākļos, obligāti tiek novērtēta par zemu.

514 Šie paši apsvērumi ir jāpiemēro Komisijas uzskatam, ka tā ir identificējusi kļūdu funkcionālajā analīzē. Nav izslēgts, ka, neraugoties uz kļūdu funkcionālajā analīzē, aprēķinātā atlīdzība neatšķiras no nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta, ko būtu bijis iespējams noteikt, ja funkcijas būtu bijušas ņemtas vērā pareizi. Šajā kontekstā ir jānorāda, ka, lai arī dažas funkcijas netika pareizi identificētas un netika ņemtas vērā, aprēķinot atlīdzību, ir iespējams, ka par šīm funkcijām būtu bijis jāmaksā atlīdzība un, tā kā šīs papildu funkcijas netika ņemtas vērā, attiecīgā uzņēmuma atlīdzībai būtu bijis jābūt lielākai. Tomēr Komisija nevar nonākt pie šādiem secinājumiem, konkrēti nepārbaudot, vai šajā lietā, ņemot vērā attiecīgā darījuma īpatnības, funkcionālajā analīzē konstatētā kļūda būtu varējusi izraisīt papildu atlīdzību.

515 Visbeidzot Komisijai saskaņā ar kompetenci, kas tai piešķirta ar LESD 107. panta 1. punktu, pārbaudot nodokļu pasākumu, kas piešķirts integrētam uzņēmumam, ir jāsalīdzina šāda integrētā uzņēmuma nodokļu nasta, kura izriet no attiecīgā nodokļu pasākuma piemērošanas, ar nodokļu nastu, kas izriet no parastu valsts tiesību normu par aplikšanu ar nodokli piemērošanas uzņēmumam, kurš ir salīdzināmā faktiskā situācijā un kurš veic savu darbību tirgus apstākļos (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 24. septembris, Nīderlande u.c./Komisija, T-760/15 un T-636/16, EU:T:2019:669, 149. punkts). Komisijai, identificējot kļūdas funkcionālajā analīzē, uz kurām ir balstīts tāds nodokļu pasākums kā attiecīgais INN, ir jāsalīdzina integrētā uzņēmuma

nodokļu nasta, kas izriet no attiecīgā nodokļu pasākuma piemērošanas, no vienas puses, ar tāda uzņēmuma nodokļu nastu, kas darbojas tirgū un īsteno funkcijas, kuras ir salīdzināmas ar integrētā uzņēmuma funkcijām, ko ir identificējusi Komisija, no otras puses. Šajā ziņā ir jāuzsver, ka šāds salīdzinājums nenozīmē, ka Komisijai noteikti ir jāveic jauna analīze ar tādu pašu detalizētības pakāpi, kādu ir veikusi dalībvalsts attiecīgā nodokļu pasākuma pieņemšanas nolūkā. Tomēr, pat ja Komisijai nav jāveic šāda analīze, tai vismaz ir jāidentificē konkrēti elementi, kas ļauj ar pārliecību konstatēt, ka nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošā atlīdzība par sabiedrības funkcijām, ko ir identificējusi Komisija, noteikti ir lielāka nekā atlīdzība, kas saņemta, piemērojot attiecīgo nodokļu pasākumu.

516 Ņemot vērā šī sprieduma 515. punktā izklāstīto, Komisijai bija jāsalīdzina *LuxOpCo* atlīdzība, kas saņemta, piemērojot attiecīgajā INN apstiprināto metodi, ar nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu atlīdzību, ko būtu bijis jāsaņem, ņemot vērā *LuxOpCo* funkcijas, kuras Komisija pati bija identificējusi savā funkcionālajā analīzē. Tā kā netika pa īstam piemērota peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, Komisijai vajadzēja vismaz identificēt tos elementus, kas ļauj secināt, ka *LuxOpCo* atlīdzība, kura tika aprēķināta, piemērojot attiecīgo INN, noteikti bija mazāka par atlīdzību, ko būtu saņēmusi brīvā tirgū strādājoša sabiedrība, ja šī sabiedrība būtu īstenojusi funkcijas, kuras ir salīdzināmas ar tām funkcijām, ko Komisija identificējusi savā funkcionālajā analīzē. Precīzāk, ja tā uzskatīja, ka piemērotā aprēķina metode bija ieguldījumu analīze, tā vietā, lai aprobežotos ar vienkāršu nepārbaudītu pieņēmumu izteikšanu par rezultātu, kas būtu iegūts, piemērojot peļņas sadales metodi, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, Komisijai bija jāizpēta, vai brīvā tirgū to funkciju un risku ņemšana vērā, kuri ir salīdzināmi ar *LuxOpCo* funkcijām un riskiem kontrolētā darījuma ietvaros (it īpaši tās kā tiešsaistes mazumtirgotāja funkcijām un riskiem), tiešām izpaudās kā peļņas daļa (ar *LuxOpCo* salīdzināmam tiešsaistes mazumtirgotājam), kas ir lielāka par to, uz kuru *LuxOpCo* bija tiesības saskaņā ar attiecīgajā INN minēto aprēķina metodi. Lai gan Komisijai, protams, nebija jānorāda precīzi skaitļi, tai šajā ziņā vismaz bija jāsniedz pārbaudāmas norādes.

517 Šajā lietā apstrīdētajā lēmumā Komisija ir vienīgi konstatējusi, ka tad, ja būtu bijusi piemērota peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, *LuxOpCo* būtu saņēmusi lielāku atlīdzību, lai arī tā pat nav mēģinājusi piemērot šo metodi. Taču Komisija nevar prezumēt ne to, kāds būtu bijis rezultāts, piemērojot noteiktu metodi, ne arī to, kāda atlīdzība būtu bijusi jāpiešķir par noteiktu funkciju. Savukārt, kā jau ir norādīts šī sprieduma 515. un 516. punktā, tai ir jāpierāda, ka attiecīgajā INN apstiprinātā atlīdzība bija mazāka par ticamu nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošas atlīdzības – kas būtu iegūta, piemērojot peļņas sadales metodi, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, – aptuvenu aplēsi.

518 Šajā sakarā ir jānorāda, ka Komisija nav centusies pārbaudīt, kāds bija *LuxSCS* un *LuxOpCo* apvienotās peļņas pareizais sadales kritērijs, kas būtu piemērots, ja šīs puses būtu neatkarīgi uzņēmumi, nedz arī identificēt konkrētus elementus, kas ļauj noteikt, ka *LuxOpCo* funkcijas saistībā ar nemateriālo aktīvu attīstību vai galvenā biroja funkciju īstenošanu būtu devušas tiesības uz lielāku peļņas daļu salīdzinājumā ar peļņas daļu, kas faktiski saņemta saskaņā ar attiecīgo INN.

519 Turklāt ir jāatgādina – pat ja *LuxOpCo* ieguldījumi saistībā ar nemateriālajiem aktīviem (ieguldījums tehnoloģijas nelielas daļas attīstībā, ieguldījums klientu datubāzes paplašināšanā un preču zīmes vērtības palielināšanā) un saistībā ar komercdarbības veikšanu tiešām ir reāli, neviens no apstrīdētajā lēmumā iekļautajiem elementiem neļauj izvērtēt šo funkciju devumu salīdzinājumā ar *LuxSCS* funkcijām (tehnoloģijas, kurai ir izšķiroša loma *Amazon* grupas darbību

īstenošanā, nodošana lietošanā un peļņas ģenerēšana). Tādējādi, neveicot padziļinātu analīzi, nav iespējams iepriekš noteikt, kādā mērā *LuxOpCo* ieguldījumi tai sniegtu lielāku Eiropā gūto ienākumu daļu par to, kas saņemta, piemērojot attiecīgo INN.

520 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka Komisija nav pierādījusi priekšrocības pastāvēšanu, bet gan – labākajā gadījumā – tikai priekšrocības pastāvēšanas iespējamību.

521 Protams, kā tiesas sēdē norādīja Komisija, tas, ka atsevišķi aktīvi tika nodoti bez maksas, neņemot vērā šīs funkcijas ar INN apstiprinātajā *LuxOpCo* atlīdzībā, pierāda, ka *LuxOpCo* atlīdzība ir mazāka par to, ko neatkarīgs uzņēmums būtu saņēmis tirgus apstākļos. Tomēr ir jākonstatē, ka apstrīdētajā lēmumā nav izmantota šāda argumentācija.

522 Protams, nav izslēgts, ka tad, ja *LuxOpCo* īstenotu lielāku skaitu funkciju nekā tās, kas tika ņemtas vērā, aprēķinot tās atlīdzību veidā, kas apstiprināts ar attiecīgo INN, *LuxOpCo* būtu bijušas tiesības uz papildu atlīdzību. Tomēr Komisijas argumentācija, kas izklāstīta apstrīdētajā lēmumā, ir teorētiska un nav pietiekama, lai pierādītu, ka *LuxOpCo* faktiski ir guvusi priekšrocību, kas izriet no attiecīgajā INN apstiprinātās tās atlīdzības aprēķināšanas metodes piemērošanas.

523 Ir taisnība, ka Komisija savās atbildēs uz Vispārējās tiesas jautājumiem un tiesas sēdē apstiprināja, ka, piemērojot attiecīgo INN, *LuxOpCo* saņēma tikai aptuveni 20 % no *LuxOpCo* un *LuxSCS* apvienotās peļņas un, ja tai būtu tikusi piemērota peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, tā noteikti būtu saņēmusi lielāku šīs apvienotās peļņas daļu, ņemot vērā tās unikālās un vērtīgās funkcijas.

524 Tomēr, pirmkārt, ir jānorāda, ka apgalvojums, saskaņā ar kuru *LuxOpCo* esot saņēmusi tikai aptuveni 20 % no apvienotās peļņas, nav atrodams apstrīdētā lēmuma daļā, kas attiecas uz pirmo papildu konstatējumu, nedz arī pārējā apstrīdētajā lēmumā. Šis skaitlis labākajā gadījumā var tikt aprēķināts, balstoties uz dažādiem skaitliskiem datiem, kuri ietverti apstrīdētajā lēmumā. Šajā ziņā ir jānorāda, ka šis skaitlis – aptuveni 20 % no *LuxOpCo* un *LuxSCS* apvienotās peļņas – atbilst *LuxOpCo* pamatdarbības peļņai pēc tam, kad no tās ir atskaitīts *LuxSCS* samaksātais honorārs saskaņā ar attiecīgo INN.

525 Otrkārt, Komisija apstrīdētajā lēmumā nav sniegusi nevienu konkrētu elementu, kas pierādītu – tas, ka apmēram 80 % no *LuxOpCo* un *LuxSCS* apvienotās peļņas tika piešķirti *LuxSCS* kā atlīdzība par tās ieguldījumu, proti, par nemateriālo aktīvu nodošanu rīcībā, neatbilst saistītu pušu darījuma principam, kā arī – ka apmēram 20 % no apvienotās peļņas piešķiršana nav pietiekama [*LuxOpCo*] atlīdzība, ņemot vērā *LuxOpCo* īstenoto ieguldījumu.

526 Treškārt, kā *Amazon* norādīja tiesas sēdē, Komisija apstrīdētajā lēmumā nav apstiprinājusi, ka papildus atlīdzībai, kas aprēķināta, piemērojot *TNMM*, *LuxOpCo* būtu bijis jāpiešķir papildu atlīdzība. Konstatējums, saskaņā ar kuru bija jāpiemēro peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, nozīmē, ka nav jāņem vērā atlīdzība, kas sākotnēji aprēķināta, pamatojoties uz *TNMM* piemērošanu, un ka ir jāveic jauns aprēķins. Nav izslēgts, ka *LuxOpCo* atlīdzība, kas aprēķināta, piemērojot peļņas sadales metodi, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju, būtu mazāka par atlīdzību, kas aprēķināta, piemērojot *TNMM*, kā apstiprināts attiecīgajā INN.

527 Pirmām kārtām, ir jānorāda, ka administratīvā procesa ietvaros *Amazon* bija iesniegusi Komisijai ziņojumu par peļņas procentu likmi uzņēmumiem, kuri īstenoja mazumtirdzniecības darbības tiešsaistē, proti, ziņojumu [*omissis*: konfidenciāli]. Tiešsaistes mazumtirdzniecības vidējā peļņas

procentu likme bija 0,5 % no tiešsaistes mazumtirgotāju kopējām izmaksām. Nepastāvot vajadzībai pārbaudīt, vai, ņemot vērā šo elementu, *Amazon* bija tiesības apgalvot, kā tā darīja tiesas sēdē, ka šī likme pierādot, ka *LuxOpCo* atlīdzība aplūkotajā laikposmā būtu bijusi "pienācīga", ir jākonstatē, ka, ņemot vērā minēto ziņojumu, Komisijai bija padziļināti jāizvērtē jautājums par to, vai *LuxOpCo* atlīdzība par tās mazumtirgotāja funkcijām atbilda nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošam rezultātam. Neveicot šādu pārbaudi, nav pārliecības, vai var apgalvot, ka *LuxOpCo* būtu varējusi saņemt lielāku atlīdzību par funkcijām, kas saistītas ar komercdarbību.

528 Otrām kārtām, *Amazon* grupas veikto attīstības darbību mērogā *LuxOpCo* funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, it īpaši attiecībā uz tehnoloģiju, bija ierobežotas. Līdz ar to nav acīmredzams, ka šīs funkcijas bija tādas, ka *LuxOpCo* piešķiramās peļņas daļai būtu bijis jāpārsniedz 20 % no *LuxSCS* un *LuxOpCo* apvienotās peļņas.

529 Līdz ar to, tā kā nepastāv elementi par sadales kritēriju, kas būtu bijis jāizvēlas, nav iespējams noteikt tās atlīdzības lielumu, kas *LuxOpCo* būtu bijis jāsaņem nesaistītu pušu darījuma apstākļos, nedz noteikt *a fortiori*, vai šī atlīdzība būtu mazāka vai lielāka par to, kas saņemta, piemērojot attiecīgo INN.

530 No tā izriet, ka Komisijai nav izdevies pierādīt, ka *LuxOpCo* atlīdzība būtu bijusi lielāka, ja būtu tikusi piemērota peļņas sadales metode, izmantojot ieguldījumu analīzes pieeju. Tādējādi pirmais papildu konstatējums neļauj atbalstīt secinājumu, ka ar attiecīgo INN *LuxOpCo* ir piešķirta ekonomiska priekšrocība. Papildus tam, ka Komisija nav centusies noteikt, kāda būtu bijusi *LuxOpCo* atlīdzība saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu, ņemot vērā funkcijas, kuras Komisija ir identificējusi savā funkcionālajā analīzē, pirmais papildu konstatējums nesatur konkrētus elementus, kas ļautu juridiski pietiekami pierādīt, ka funkcionālajā analīzē konstatētās kļūdas, kā arī Komisijas identificētā metodoloģiskā kļūda saistībā ar metodes kā tādas izvēli patiešām ir izraisījusi *LuxOpCo* nodokļu nastas samazināšanos.

531 Neviens no pārējiem Komisijas izklāstītajiem argumentiem nevar atspēkot šos konstatējumus.

532 Pirmkārt, kā to tiesas sēdē norādīja Komisija, protams, pastāv atšķirība starp priekšrocības pierādīšanu un priekšrocības apmēra noteikšanu. Tādējādi nav izslēgts, ka ir iespējams pierādīt, ka metodoloģiskas kļūdas rezultātā noteikti tiek saņemta mazāka atlīdzība, nenosakot šī atlīdzības samazinājuma apmēru. Tomēr, kā tas ir konstatēts šī sprieduma 529. punktā, šajā lietā apstrīdētajā lēmumā nav ietverti elementi, kas pierādītu, ka peļņas sadales metodes izmantošana, piemērojot ieguldījumu analīzi *TNMM* vietā, noteikti būtu novedusi pie lielākas atlīdzības.

533 Otrkārt, protams, kā Komisija norādīja tiesas sēdē, Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* nenoliedz, ka tad, ja *LuxOpCo* būtu īstenojusi nemateriālo aktīvu būtisku attīstību, tā rezultāts būtu bijusi papildu atlīdzība.

534 Tomēr, kā *Amazon* apgalvoja tiesas sēdē un kā izklāstīts šī sprieduma 526. punktā, Komisijas apgalvojums nenozīmē, ka ir jāuzskata, ka bija jāaprēķina papildu atlīdzība tai, kas aprēķināta, piemērojot attiecīgo INN. Komisija uzskatīja, ka ieguldījumu metode ar atlikuma analīzi šajā gadījumā nebija piemērota. No tā izriet, ka ar Komisijas apgalvojumu ir tikai norādīts, ka tad, ja *LuxOpCo* atlīdzība būtu bijusi aprēķināta, piemērojot peļņas sadales metodi, izmantojot ieguldījumu analīzi, tas izraisītu lielāku atlīdzību nekā tā, kas iegūta, piemērojot *TNMM*. Tā kā ieguldījumu analīze nozīmētu, ka nav jāņem vērā atlīdzība, kas sākotnēji aprēķināta, pamatojoties

uz *TNMM* piemērošanu, un ka ir jāveic jauns aprēķins, nav izslēgts, ka *LuxOpCo* atlīdzība, kas aprēķināta, piemērojot peļņas sadales metodi ar ieguldījumu analīzi, būtu mazāka par atlīdzību, kas aprēķināta, piemērojot *TNMM*, kura apstiprināta attiecīgajā INN.

535 Treškārt, Komisijas procesuālajos rakstos izklāstītais arguments, saskaņā ar kuru peļņas sadales metodes piemērošana noteikti būtu izraisījusi lielāku *LuxOpCo* atlīdzību, jo tā būtu novedusi pie atlikušās peļņas sadales starp *LuxOpCo* un *LuxSCS*, nevis pie visas atlikušās peļņas piešķiršanas *LuxSCS*, kā arī arguments, ka, lai pierādītu priekšrocības pastāvēšanu, nebija nepieciešams piemērot peļņas sadales metodi, jo šī metode nozīmē atlikušās peļņas sadali, ir jānoraida.

536 Ir jākonstatē, ka šāda atlikušās peļņas sadale ir atbilstoša tikai atlikuma analīzes ietvaros. Taču no apstrīdētā lēmuma, it īpaši tā 567. un 568. apsvēruma, skaidri izriet, ka Komisija ir uzskatījusi, ka šajā gadījumā, lai piemērotu peļņas sadales metodi, varēja izmantot tikai ieguldījumu analīzi, nevis atlikuma analīzi. Kā izklāstīts šī sprieduma 534. punktā, ieguldījumu analīze nozīmē, ka apvienotā peļņa tiek tieši sadalīta starp dažādām darījuma pusēm un tajā nav ņemta vērā atlīdzība, kas sākotnēji tika aprēķināta *LuxOpCo*. Līdz ar to nevar prezumēt, ka peļņas sadales metodes piemērošana noteikti būtu izraisījusi lielāku *LuxOpCo* atlīdzību.

537 Tādējādi no visa iepriekš minētā izriet, ka Komisijai savā pirmajā papildu konstatējumā nav izdevies pierādīt, ka ar attiecīgo INN ir piešķirta priekšrocība *LuxOpCo*.

538 Līdz ar to ir jāapmierina pamati un argumenti, ar kuriem tiek apstrīdēts pirmais papildu konstatējums.

c) Par priekšrocības pastāvēšanas otro papildu konstatējumu

539 Priekšrocības pastāvēšanas otrajā papildu konstatējumā, it īpaši apstrīdētā lēmuma 569. apsvērumā, Komisija norādīja – pat ja Luksemburgas nodokļu iestādes ir pamatoti piekritušas pieņēmumam, ka *LuxSCS* ir īstenojusi unikālas un vērtīgas funkcijas saistībā ar nemateriālajiem aktīviem, un pat ja pēc tam tās ir pamatoti uzskatījušas, ka *LuxOpCo* ir īstenojusi tikai ikdienas pārvaldības funkcijas, uz pamatdarbības izdevumiem balstīta peļņas līmeņa rādītāja izvēle transfertcenu noteikšanas metodē, kas apstiprināta attiecīgajā INN, nav piemērota. No apstrīdētā lēmuma 569.–574. apsvēruma izriet, ka Komisijas ieskatā, ja Luksemburgas nodokļu iestādes *TNMM* piemērošanas ietvaros kā peļņas līmeņa rādītājus būtu ņēmušas vērā *LuxOpCo* kopējās izmaksas, kā tas esot darīts 2003. gada ziņojumā par transfertcenām, *LuxOpCo* atlīdzība būtu bijusi lielāka par attiecīgajā INN norādīto atlīdzību. Līdz ar to šīs sabiedrības nodokļa bāze arī būtu bijusi lielāka.

540 Lai pamatotu otro papildu konstatējumu par priekšrocības pastāvēšanu, Komisija atgādināja, ka ar attiecīgo INN apstiprinātajā metodē kā peļņas līmeņa rādītājs tika izmantoti pamatdarbības izdevumi, lai gan 2003. gada ziņojumā par transfertcenām, uz kuru tika balstīts lūgums izsniegt INN, kā peļņas līmeņa rādītājs esot izmantotas kopējās izmaksas. Turpinājumā Komisija norādīja, ka administratīvā procesa laikā *Amazon* ir atzinusi, ka pastāv nekonsekvence starp attiecīgajā INN apstiprināto metodi un 2003. gada ziņojumā par transfertcenām piedāvāto metodi. Šajā ziņā *Amazon* esot vienīgi apgalvojusi, ka šī nekonsekvence neietekmē rezultātu, jo pamatdarbības izmaksas atspoguļojot vislielāko daļu no to salīdzināmo uzņēmumu kopējām izmaksām, kuri vērtēti 2003. gada ziņojumā par transfertcenām (apstrīdētā lēmuma 571. apsvērums). Atbildot uz šiem argumentiem, Komisija norādīja, pirmkārt, ka tādu salīdzināmo uzņēmumu izvēle, kuriem ir mazas preču izmaksas, lai gan šīs izmaksas veido lielāko daļu no *LuxOpCo* izmaksām, "liecin[ot]" par neatbilstīgi izraudzītiem salīdzināmajiem

uzņēmumiem. Otrkārt, Komisija norādīja, ka vairākiem salīdzināmiem uzņēmumiem, kas izvēlēti salīdzināmības analīzes veikšanai, esot ievērojamas pārdoto preču izmaksas (apstrīdētā lēmuma 572. apsvērums).

541 Komisija secināja, ka, tā kā kopējās izmaksas veido lielāku bāzi nekā pamatdarbības izmaksas, *LuxOpCo* ar nodokli apliekamie ienākumi būtu lielāki, ja kopējās izmaksas tiktu saglabātas – kā to esot darījuši 2003. gada ziņojuma par transfertcenām autori – kā peļņas līmeņa rādītājs (apstrīdētā lēmuma 574. apsvērums). Lai ilustrētu šo konstatējumu, Komisija apstrīdētā lēmuma 20. tabulā salīdzināja *LuxOpCo* ar nodokli apliekamo peļņu, [kas noteikta,] piemērojot attiecīgo INN, ar *LuxOpCo* peļņu [*omissis*: konfidenciāli] % apmērā no kopējām izmaksām un nepastāvot "griestiem". Saskaņā ar šo tabulu laikposmā no 2006. līdz 2013. gadam pirmā esot [*omissis*: konfidenciāli] miljoni EUR, bet otrā – [*omissis*: konfidenciāli] miljoni EUR.

542 Pirmkārt, ir jāatzīmē, ka tiesas sēdē Komisija uzsvēra, ka priekšrocības pastāvēšanas otrajā papildu konstatējumā, kas ietverts apstrīdētā lēmuma 569.–574. apsvērumā, tā "nekur neesot norādījusi", ka kopējās izmaksas ir vispiemērotākās. Tā esot tikai apgalvojusi, ka pamatdarbības izmaksas nav *LuxOpCo* atlīdzības noteikšanai piemērots peļņas rādītājs. Turklāt Komisija esot tikai piemērojusi 2003. gada ziņojuma par transfertcenām autoru izmantoto loģiku. Citiem vārdiem sakot, tā esot piemērojusi kopējās izmaksas, lai noteiktu *LuxOpCo* nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošo atlīdzību tikai tā iemesla dēļ, ka tā esot darījuši 2003. gada ziņojuma par transfertcenām autori.

543 Šajā ziņā jāatgādina, kā tas ir norādīts šī sprieduma 125. punktā, ka pierādīšanas pienākums attiecībā uz LESD 107. panta 1. punktā paredzēto nosacījumu pierādīšanu gulstas uz Komisiju. It īpaši Komisijai ir jāpierāda, ka priekšrocība pastāv tam uzņēmumam, attiecībā uz kuru tā uzskata, ka tas ir valsts atbalsta saņēmējs. Šai priekšrocībai ir jābūt reālai priekšrocībai.

544 Atgādinājumam – šajā lietā jautājums par priekšrocības pastāvēšanu nozīmē, ka ir jāpārbauda, vai honorārs, kas *LuxOpCo* jāmaksā *LuxSCS* un kas norādīts ar attiecīgo INN apstiprinātajā aprēķina formulā, atbilst vai neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Šajā ziņā Komisija identificēja kļūdas *Amazon* piedāvātās un ar attiecīgo INN apstiprinātās *TNMM* piemērošanā. Precīzāk, Komisija identificēja kļūdu ar attiecīgo INN apstiprinātā peļņas līmeņa rādītāja izvēlē.

545 Taču, kā jau tika norādīts, ar metodoloģiskas kļūdas konstatēšanu vien principā nepietiek, lai pierādītu, ka ar nodokļu nolēmumu ir piešķirta priekšrocība noteiktai sabiedrībai, un līdz ar to – lai konstatētu valsts atbalsta LESD 107. panta izpratnē pastāvēšanu (skat. šī sprieduma 123. punktu). Turklāt, kā jau tika norādīts, pierādīšanas pienākums attiecībā uz valsts atbalsta pastāvēšanas nosacījumiem gulstas uz Komisiju (skat. šī sprieduma 125. punktu).

546 No tā šajā lietā izriet, ka Komisijai bija jāpierāda, ka tās identificētā kļūda [peļņas līmeņa] rādītāja izvēlē ne tikai ir novedusi pie atšķirīga rezultāta, bet arī pie attiecīgā INN adresāta nodokļu nastas samazinājuma. Tas nozīmē, ka bija jāatbild uz jautājumu, kāds peļņas līmeņa rādītājs patiešām būtu bijis atbilstošs.

547 Ņemot vērā tiesas sēdē Komisijas sniegto apstrīdētā lēmuma 569.–574. apsvēruma interpretāciju, saskaņā ar kuru tā esot izmantojusi kopējās izmaksas nevis tādēļ, ka tās esot atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs, bet gan nolūkā transponēt 2003. gada ziņojuma par transfertcenām pamatā esošo "loģiku" (skat. šī sprieduma 542. punktu), ir jākonstatē, ka Komisija nav centusies noteikt, kāda

būtu bijusi nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošā atlīdzība, nedz *a fortiori* – vai *LuxOpCo* atlīdzība, kas apstiprināta attiecīgajā INN, bija mazāka par atlīdzību, ko *LuxOpCo* būtu saņēmusi nesaistītu pušu darījuma apstākļos.

548 No tā izriet, ka ar otro papildu konstatējumu Komisijai nav izdevies pierādīt priekšrocības pastāvēšanu.

549 Pilnības labad un otrām kārtām ir jānorāda – pat ja tiktu uzskatīts, ka apstrīdētā lēmuma 569.–574. apsvērumā Komisija patiesībā ir uzskatījusi, ka kopējās izmaksas bija pareizais peļņas līmeņa rādītājs (pretstatā 2003. gada ziņojuma par transfertcenām pamatā esošās "loģikas" vienkāršai transponēšanai, kas absolūti nav lietderīga), nevar piekrist apsvērumiem, ar kuriem ir pamatots priekšrocības pastāvēšanas otrais papildu konstatējums, un secinājumam, ko Komisija ir izklāstījusi apstrīdētā lēmuma 547. apsvērumā.

550 Šajā ziņā ir jāatgādina un jāuzsver vienlaikus, kā Komisija ir norādījusi apstrīdētā lēmuma 569. apsvērumā, ka tā savu priekšrocības pastāvēšanas otro papildu konstatējumu ir balstījusi – un tātad ir identificējusi, ka pamatdarbības izmaksu izvēle ir metodoloģiska kļūda, – uz apgalvojumu, ka *LuxSCS* esot īstenojusi unikālas un vērtīgas funkcijas, bet *LuxOpCo* esot īstenojusi tikai "ikdienas pārvaldības funkcijas". Līdz ar to Luksemburgas nodokļu iestāžu pieņēmums, ko Komisija akceptēja apstrīdētā lēmuma 569. apsvērumā, bija tāds, ka *LuxOpCo* ir īstenojusi tikai ierobežotas pārvaldības sabiedrības funkcijas.

551 No ESAO 1995. gada vadlīnijām neizriet, ka kopējās izmaksas ir piemērots peļņas līmeņa rādītājs, lai izmaksātu atlīdzību pārvaldības sabiedrībai. Tā kā pārvaldības sabiedrības darbība līdzinās tādas sabiedrības darbībai, kura sniedz pakalpojumus un kuras vērtība nav saistīta ar pārdošanas apjomu un izejvielu iepirkumu apjomu, saskaņā ar ESAO 1995. gada vadlīnijām, lai noteiktu atbilstošo peļņas rādītāju, bija iespējams izvēlēties attiecīgā uzņēmuma pamatdarbības izmaksas, nevis kopējās izmaksas.

552 Šajā lietā, pirmām kārtām, apstrīdētā lēmuma 572. un 573. apsvērumā atsaucoties uz kopējām izmaksām – pretstatā pamatdarbības izmaksām –, lai aprēķinātu *LuxOpCo* atlīdzību, Komisija patiesībā ir atkāpusies no pieņēmuma, ko tā pati ir noteikusi apstrīdētā lēmuma 569. apsvērumā.

553 Pretēji apstrīdētā lēmuma 569. apsvērumā minētajai pieejai, saskaņā ar kuru *LuxOpCo* tiek uzskatīta par sabiedrību, kurai "ir pārvaldības funkcijas", apstrīdētā lēmuma 572. apsvērumā ietvertais vērtējums ir balstīts uz ideju, ka *LuxOpCo* ir "mazumtirdzniecības uzņēmums". Iedziļinoties – Komisija deva priekšroku kopējo izmaksu izvēlei tāpēc, ka *LuxOpCo* esot mazumtirgotājs, un nevis tāpēc, ka tā esot "sabiedrība, kas īsteno pārvaldības funkcijas". Ņemot vērā apstrīdētā lēmuma 569. apsvērumā minēto pieņēmumu, Komisijai bija jācenšas noteikt pārvaldības sabiedrības peļņas līmeņa rādītāju, nevis uzņēmuma, kurš veic mazumtirgotāja darbības, peļņas līmeņa rādītāju.

554 Otrām kārtām, kā izriet no šī sprieduma 551. punkta, saskaņā ar ESAO 1995. gada vadlīnijām vispārīgi attiecībā uz pārvaldības sabiedrībām nav pārliecības, ka kopējās izmaksas ir atbilstošs peļņas līmeņa rādītājs.

555 Protams, nevar uzreiz izslēgt, ka attiecībā uz konkrētu pārvaldības sabiedrību šai sabiedrībai raksturīgu īpašu iemeslu dēļ tās atbilstošais peļņas līmeņa rādītājs patiešām ir kopējās izmaksas. Tomēr Komisija nav izskaidrojusi iemeslu, ar kuru varētu pamatot kopējo izmaksu kā atbilstoša peļņas līmeņa rādītāja izvēli konkrēti *LuxOpCo* kā pārvaldības sabiedrības gadījumā.

556 Trešām kārtām, pat ja būtu jāakceptē kopējo izmaksu kā tāda peļņas līmeņa rādītāja izvēle, kas ir vispiemērotākais *LuxOpCo* tās mazumtirgotāja statusā (skat. apstrīdētā lēmuma 572. apsvērumu), ir jākonstatē, ka Komisija nav analizējusi problemātiku, kura saistīta ar tāda peļņas rādītāja izvēli, kas ir piemērots *LuxOpCo* kā sabiedrībai, kura organizē tirdzniecības vietas (*marketplace*) trešiem pārdevējiem. Turklāt attiecībā uz pašas pārdošanas apjomiem Komisija nav pārbaudījusi, cik lielā mērā kopējās izmaksas būtu piemērots peļņas līmeņa rādītājs *LuxOpCo* kā tiešsaistes mazumtirgotāja darbībai.

557 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbildē uz Vispārējās tiesas rakstveida jautājumu Komisija ir norādījusi, ka pamatdarbības izmaksu uzcenojuma – nevis kopējo izmaksu uzcenojuma – izmantošana par izplatīšanas darbību peļņas līmeņa rādītāju ir atļauta, ja pārbaudāmā puse iesaistās kā starpnieks un neriskē ar savu pašu kapitālu, it īpaši, iepērkot tālākpārdotās preces. Šajā ziņā Komisija ir pamatojusies uz ESAO 2010. gada vadlīniju 2.101. un 2.102. punktu, kuriem šajā lietā tomēr nav nozīmes.

558 Ja tiktu akceptēts, ka šāds ieteikums izrietēja jau no ESAO 1995. gada vadlīnijām un ka tas šajā lietā ir atbilstošs, ir jākonstatē, ka, no trešo pārdevēju skatpunkta raugoties, *LuxOpCo* kā tirdzniecības vietas organizators pildīja tikai starpnieka lomu starp trešiem pārdevējiem un patērētājiem un ka tā neriskēja ar saviem līdzekļiem attiecībā uz pārdošanu, ko veica trešie pārdevēji.

559 Visbeidzot, ja tiktu izteikts pieņēmums, ka Komisijai bija pamats uzskatīt, ka kopējās izmaksas bija pareizais [peļņas līmeņa] rādītājs *LuxOpCo* kā tiešsaistes mazumtirgotājam, ņemot vērā faktu, ka šī sabiedrība izmantoja tehnoloģiju mazumtirdzniecības darbībām, un it īpaši to, kas attiecas uz automātisku cenu noteikšanu, kopējo izmaksu izvēle par *LuxOpCo* peļņas līmeņa rādītāju būtu radījusi nepieciešamību veikt korekcijas ar mērķi samazināt piemērojamo likmi, lai ņemtu vērā nozīmīgās atšķirības starp *LuxOpCo* izmaksu struktūru un tradicionālo mazumtirgotāju izmaksu struktūru.

560 Taču Komisija šādas korekcijas nav paredzējusi un vēl jo mazāk ir tās veikusi.

561 Otrkārt, saskaņā ar apstrīdētā lēmuma 20. tabulu *LuxOpCo* atlīdzība, kas aprēķināta, piemērojot *LuxOpCo* kopējām izmaksām uzcenojumu [*omissis*: konfidenciāli] % apmērā, esot bijusi robežās no diviem līdz trim miljardiem EUR.

562 Tiesas sēdē *Amazon* apgalvoja, un Komisija to neapstrīdēja, ka Komisijas aprēķinātā *LuxOpCo* atlīdzība esot lielāka par Savienībā gūto "kopējo peļņu", kas, pēc tās domām, sasniedz summu robežās no viena miljarda līdz pusotram miljardam EUR. Atlīdzība, ko Komisija aprēķinājusi otrajā papildu konstatējumā, atbilstot vērtībai, kas ir divas reizes lielāka par visu *Amazon* grupas Eiropā gūto peļņu, un tādēļ tā neesot reāla. Tomēr ir jānorāda, kā tas izriet no C1. pielikuma lietā T-318/18, uz kuru *Amazon* norādīja tiesas sēdē, ka skaitlis robežās starp vienu un pusotru miljardu EUR neatbilst ne tikai *LuxOpCo* grāmatvedības uzskaitē norādītajai peļņai aplūkotajā laikposmā, bet arī *LuxSCS* un *LuxOpCo* konsolidētajai peļņai un tādējādi tajā nav ņemtas vērā summas, ko *LuxSCS* ir samaksājusi saskaņā ar *CSA* un iepirkšanas līgumu.

563 Katrā ziņā no *LuxOpCo* atlīdzības, kas aprēķināta, piemērojot likmi [*omissis*: konfidenciāli] % apmērā no kopējām izmaksām par katru aplūkotā laikposma gadu, kura ir norādīta apstrīdētā lēmuma 20. tabulas pēdējā rindā, un *LuxOpCo* pamatdarbības peļņu par tiem pašiem gadiem, kuru Komisija ir identificējusi apstrīdētā lēmuma 2. tabulas astotajā rindā, salīdzinājuma izriet, ka

LuxOpCo atlīdzība, kas aprēķināta, piemērojot priekšrocības pastāvēšanas otro papildu konstatējumu, būtu lielāka par tās pamatdarbības peļņu 2012. un 2013. gadā. Šāds rezultāts acīmredzami atšķiras no nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta.

564 No iepriekš minētā izriet, ka likmes [*omissis*: konfidenciāli] % apmērā piemērošana *LuxOpCo* kopējām izmaksām, uz kuru ir balstīts otrais papildu konstatējums, nesniedz uzticamus rezultātus, lai aprēķinātu *LuxOpCo* atlīdzību par visu aplūkoto laikposmu. Tātad runa nav par rezultātu, kas atbilst nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošai atlīdzībai, līdz ar to ir jāsecina, ka šis aprēķins, ko Komisija veikusi savā otrajā papildu konstatējumā, neļauj pierādīt, ka *LuxOpCo* ir guvusi priekšrocību pamatdarbības izmaksu kā peļņas līmeņa rādītāja izvēles dēļ, kas apstiprināts attiecīgajā INN.

565 Līdz ar to ir jāapmierina Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* pamati un argumenti, ar kuriem tiek apšaubīta otrā papildu konstatējuma par priekšrocības pastāvēšanu pamatotība.

d) Par trešo papildu konstatējumu par priekšrocības pastāvēšanu

566 Ar pirmā pamata otrās daļas trešo iebildumu lietā T-816/17 un piekto pamatu lietā T-318/18 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* apstrīd Komisijas trešo papildu konstatējumu par nodokļu priekšrocības pastāvēšanu *LuxOpCo* interesēs (apstrīdētā lēmuma 9.2.2.3. iedaļa).

567 Atgādinājumam – kā izklāstīts šī sprieduma 68. punktā, trešajā papildu konstatējumā Komisija būtībā uzskatīja, ka "griestu" noteikšana transfertcenu noteikšanas metodē, saskaņā ar ko *LuxOpCo* atlīdzība nevarēja pārsniegt 0,55 % no tās gada pārdošanas apjoma, nebija piemērota un sniedza *LuxOpCo* priekšrocību, jo tā esot izraisījusi tās ar nodokli apliekamo ienākumu samazinājumu.

568 Precīzāk, Komisija konstatēja, ka 2006., 2007., 2011., 2012. un 2013. taksācijas gadā nodokļu administrācija ir pieņēmusi nodokļu deklarācijas, kurās *LuxOpCo* ar nodokli apliekamie ienākumi tika ierobežoti ar "griestiem" 0,55 % no tās gada pārdošanas apjoma apmērā (apstrīdētā lēmuma 575. apsvērums).

569 Komisija norādīja, ka ne 2003. gada ziņojums par transfertcenām, ne *ex post* analīzes, ne arī Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* administratīvā procesa laikā izklāstītie argumenti nepamato šo "griestu" noteikšanu (apstrīdētā lēmuma 576. un 577. apsvērums). Apstrīdētā lēmuma 577. apsvērumā tā piebilda, ka "griestu" piemērošana pamatdarbības izmaksām kopējo izmaksu vietā nepamatoti ir samazinājusi *LuxOpCo* apliekamo bāzi, tādēļ tā nevar iekļauties nesaistītu pušu darījumam atbilstošajā intervālā.

570 Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* uzskata, ka Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka, nosakot "griestus", *LuxOpCo* tika piešķirta priekšrocība.

571 Pirmkārt, tās apgalvo, ka "griestu" noteikšanas mērķis esot bijis likt strādāt efektīvi un samazināt savas izmaksas. Otrkārt, tās uzsver, ka jebkurā gadījumā "griestu" piemērošana nekad nav novedusi pie *LuxOpCo* atlīdzības ārpus nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošā intervāla robežām, kā to pierādot 2017. gada ziņojums par transfertcenām.

572 Komisija apstrīd šos argumentus.

573 Šajā ziņā tā apgalvo, ka "sliekšņa" un "griestu" mehānisms nav paredzēts ESAO vadlīnijās un no transfertcenu viedokļa tam nav nekāda pamatojuma. Turklāt tā piebilst, ka pretēji tam, ko apgalvo Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon*, šāda mehānisma piemērošanu nepamato mērķis garantēt *LuxOpCo* zemu un stabilu atlīdzību, jo *TNMM* mērķis pēc būtības ir tieši garantēt šādu atlīdzību pusei, kurai tā tiek piemērota.

574 Vispirms ir jākonstatē, kā to turklāt ir apstiprinājusi Komisija atbildēs uz Vispārējās tiesas rakstveida jautājumiem, ka trešais papildu konstatējums ir autonoms un neatkarīgs no otrā papildu konstatējuma. Kā izriet no apstrīdētā lēmuma 575. apsvēruma pēdējā teikuma, trešajā konstatējumā Komisija balstās uz pieņēmumu, ka pamatdarbības izmaksas varēja izmantot kā peļņas līmeņa rādītāju.

575 Kā Komisija ir pamatoti norādījusi apstrīdētajā lēmumā un procesuālajos rakstos, "sliekšņa" un "griestu" mehānismam nav nekāda pamatojuma vai ekonomiskas racionalitātes. Ir grūti iedomāties, ka tirgus apstākļos uzņēmums piekristu tam, ka tā atlīdzība tiek aprobežota ar procentuālu daļu no tā gada pārdošanas apjoma. Turklāt *TNMM* ļauj nodrošināt zemu, bet stabilu atlīdzību bez nepieciešamības noteikt "slieksni" un "griestus". Šāds mehānisms nav paredzēts arī ESAO 1995. gada vadlīnijās. *TNMM* nozīmē, ka ir tikai jāidentificē peļņas rādītājs un uzcenojuma likme.

576 Tātad Komisija ir pareizi uzskatījusi, ka šādu "griestu" noteikšana ir metodoloģiska kļūda.

577 Tomēr ar šo konstatējumu vien nepietiek, lai konstatētu priekšrocības pastāvēšanu.

578 Ir jākonstatē – katrā attiecīgā INN piemērošanas gadā pat pēc "griestu" mehānisma piemērošanas *LuxOpCo* atlīdzība iekļāvās nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošajā intervālā, kas aprēķināts, pamatojoties uz 2003. gada ziņojumu par transfertcenām, proti, robežās starp [*omissis*: konfidenciāli] un [*omissis*: konfidenciāli] % no pamatdarbības izmaksām. Turklāt Komisija neapstrīd šo konstatējumu.

579 Kā turklāt Komisija pati paskaidroja tiesas sēdē, ja atlīdzība iekļaujas starpkvartiļu intervālā, tā principā ir jāuzskata par nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošu.

580 Protams, Komisija precizēja, ka šādu secinājumu nevar izdarīt, ja salīdzināmie uzņēmumi, uz kuru pamata šis intervāls ir aprēķināts, nav atlasīti pareizi.

581 Tomēr trešajā papildu konstatējumā Komisija nav apšaubījusi ne nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošo intervālu, ne salīdzināmo uzņēmumu izvēli, uz kuru pamatojoties šis intervāls tika aprēķināts.

582 Apstrīdētā lēmuma 575. apsvērumā Komisija Luksemburgas iestādēm ir pārmetusi, ka tās ir piekritušas tam, ka *LuxOpCo* ar nodokli apliekamie ienākumi tika noteikti, piemērojot "griestus", "tā vietā, lai tos noteiktu [*omissis*: konfidenciāli] % apmērā no tās pamatdarbības izdevumiem". Līdz ar to ir jākonstatē, ka ar trešo papildu konstatējumu Komisija neapstrīd ienesīguma likmi, uz kuras pamata "griesti" ir piemēroti, bet tikai "griestus" kā tādus.

583 Turklāt, pirmkārt, no apstrīdētā lēmuma 575.–578. apsvēruma neizriet, ka Komisija būtu apstrīdējusi nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošo intervālu, kas aprēķināts 2003. gada ziņojumā par transfertcenām un kas ir robežās starp [*omissis*: konfidenciāli] un [*omissis*: konfidenciāli] % no pamatdarbības izmaksām. Lai arī Komisija apstrīdētā lēmuma

577. apsvērumā atzīmēja, ka Luksemburgas Lielhercogiste un *Amazon* administratīvā procesa laikā ir norādījušas, ka *LuxOpCo* ar nodokli apliekamie ienākumi nekad nav bijuši ārpus nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošā intervāla robežām, tā neapstrīdēja pašu intervālu kā tādu, bet tikai apgalvoja, ka "griestu" piemērošana bija papildu samazinājums tam, kas tika identificēts otrajā papildu konstatējumā. Kā konstatēts šī sprieduma 574. punktā, otrais un trešais papildu konstatējums ir autonomi un neatkarīgi.

584 Otrkārt, apstrīdētā lēmuma 575.–578. apsvērumā Komisija nav arī apšaubījusi to salīdzināmo uzņēmumu izvēli, kuri tika izmantoti nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošā intervāla aprēķinā. Apstrīdētā lēmuma 571. apsvērums, kurā Komisija norādīja uz kļūdu salīdzināmo uzņēmumu izvēlē, attiecas uz otro papildu konstatējumu. Kā izklāstīts šī sprieduma 574. punktā, trešais papildu konstatējums bija autonoms un neatkarīgs no pārējiem konstatējumiem.

585 Ņemot vērā iepriekš minēto, ir jāatzīst, ka, lai arī "griestu" mehānisms ir nepiemērots un lai arī tas nav paredzēts ESAO 1995. gada vadlīnijās, Komisija nav pierādījusi, ka šis mehānisms ir ietekmējis honorāra, ko *LuxOpCo* samaksāja *LuxSCS*, nesaistītu pušu darījuma principam atbilstošo raksturu.

586 Līdz ar to ar konstatējumu, ka "griesti" tika piemēroti attiecībā uz 2006., 2007., 2011., 2012. un 2013. gadu, nepietiek, lai pierādītu, ka *LuxOpCo* šajos gados saņemtā atlīdzība nav atbildusi nesaistītu pušu darījuma principam atbilstoša rezultāta aptuvenai aplēsei.

587 Faktiski Komisija ir norādījusi ne vairāk kā uz vienu metodoloģisko kļūdu *LuxOpCo* atlīdzības aprēķinā, nepierādot, ka šīs kļūdas rezultātā *LuxOpCo* atlīdzība tika mākslīgi samazināta tādā apmērā, ka šāds atlīdzības līmenis nebūtu iespējams tirgus apstākļos.

588 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka ar trešo papildu konstatējumu Komisija nav pierādījusi priekšrocības pastāvēšanu *LuxOpCo* interesēs.

589 Līdz ar to ir jāapmierina Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* izvirzītie pamati un argumenti, ar kuriem tiek apstrīdēts priekšrocības pastāvēšanas trešais papildu konstatējums.

590 Tātad no visa iepriekš minētā izriet, ka ne ar vienu no apstrīdētajā lēmumā izklāstītajiem konstatējumiem Komisijai nav izdevies juridiski pietiekami pierādīt priekšrocības LESD 107. panta 1. punkta izpratnē pastāvēšanu. Līdz ar to apstrīdētais lēmums ir jāatceļ pilnībā, nepārbaudot pārējos Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* izvirzītos pamatus un argumentus.

Par tiesāšanās izdevumiem

591 Atbilstoši Reglamenta 134. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram nolēmums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram nolēmums ir labvēlīgs. Tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež segt savus tiesāšanās izdevumus un atlīdzināt Luksemburgas Lielhercogistes un *Amazon* tiesāšanās izdevumus atbilstoši to prasījumiem.

592 Saskaņā ar Reglamenta 138. panta 1. punktu Īrija sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (septītā palāta paplašinātā sastāvā)

nospriež:

1) **Lietas T-816/17 un T-318/18 apvienot šī sprieduma taisīšanai.**

2) **Atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2018/859 (2017. gada 4. oktobris) par valsts atbalstu SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ko Luksemburga īstenojusi attiecībā uz *Amazon.***

3) **Eiropas Komisija sedz savus, kā arī atlīdzina Luksemburgas Lielhercogistes, *Amazon.com, Inc.* un *Amazon EU Sàrl* tiesāšanās izdevumus**.

4) **Īrija sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.**

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2021. gada 12. maijā.

[Paraksti]

Satura rādītājs

I. Tiesvedības priekšvēsture . . . 2

A. Par attiecīgo iepriekšējo nodokļu nolēmumu (INN) . . . 3

B. Par administratīvo procedūru Komisijā . . . 4

C. Par apstrīdēto lēmumu . . . 5

1. Par faktiskā un juridiskā konteksta aprakstu . . . 5

a) Par "Amazon" grupas aprakstu . . . 5

b) Par attiecīgā INN aprakstu . . . 7

c) Par piemērojamā valsts tiesiskā regulējuma aprakstu . . . 8

d) Par ESAO noteikto transfertcenu ietvaru aprakstu . . . 9

2. Par veikto attiecīgā INN vērtējumu . . . 9

a) Par priekšrocības pastāvēšanas analīzi . . . 10

1) Par galveno priekšrocības konstatējumu . . . 11

2) Par papildu konstatējumiem attiecībā uz priekšrocības pastāvēšanu . . . 13

b) Par pasākuma selektivitāti . . . 13

c) Par atbalsta saņēmēja identificēšanu . . . 13

II. Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi . . . 14

A. Par tiesvedību lietā T-816/17 . . . 14

1. Par iztiesāšanas sastāvu un prioritāro izskatīšanu . . . 14

2. Par iestāšanos lietā . . . 14

3. Par pieteikumiem par konfidencialitātes ievērošanu . . . 14

4. Par lietas dalībnieku prasījumiem . . . 15

B. Par tiesvedību lietā T-318/18 . . . 15

1. Par iztiesāšanas sastāvu un prioritāro izskatīšanu . . . 15

2. Par pieteikumiem par konfidencialitātes ievērošanu . . . 16

3. Par lietas dalībnieku prasījumiem . . . 16

C. Par lietu apvienošanu un tiesvedības mutvārdu daļu . . . 16

III. Juridiskais pamatojums . . . 17

A. Par lietu T-816/17 un T-318/18 apvienošanu, ņemot vērā galīgo nolēmumu . . . 17

B. Par izvirzītajiem pamatiem un argumentiem . . . 17

1. Ievada apsvērumi . . . 18

a) Par LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas nosacījumu noteikšanu valsts nodokļu pasākumu kontekstā . . . 18

b) Par pierādīšanas pienākumu . . . 20

c) Par Vispārējās tiesas veicamās pārbaudes intensitāti . . . 21

2. Par pamatiem un argumentiem, ar kuriem tiek apstrīdēts galvenais priekšrocības konstatējums . . . 21

a) Par atsevišķu Īrijas argumentu par priekšrocības pastāvēšanu pieņemamību . . . 22

b) Par Luksemburgas Lielhercogistes un "Amazon" izvirzīto pamatu un argumentu, kuri attiecas uz galveno priekšrocības konstatējumu, pamatotību . . . 23

1) Par dažu ESAO vadlīniju, ko Komisija izmanto *TNMM* piemērošanai, atbilstību laikā . . . 24

2) Par apgalvotajām Komisijas pieļautajām kļūdām, piemērojot *TNMM* apstrīdētajā lēmumā . . . 25

i) Par funkcionālo analīzi un Komisijas veikto "LuxSCS" kā pārbaudāmās puses izvēli . . . 26

– Par "LuxSCS" funkcijām un aktīviem . . . 28

– Par riskiem, ko uzņēmās "LuxSCS" . . . 36

– Secinājums par "LuxSCS" funkcionālo analīzi un šī secinājuma ietekme uz šīs sabiedrības kā pārbaudāmās puses izvēli . . . 38

ii) Par Komisijas aprēķināto atlīdzību "LuxSCS", pamatojoties uz pieņēmumu, ka tā bija pārbaudāmā puse . . . 39

– Par "LuxSCS" maksājamās atlīdzības pirmo komponenti (iepirkšanas izmaksu un *CSA* izmaksu summa) . . . 40

– Par "LuxSCS" atlīdzības otro komponenti (uzturēšanas izmaksas) . . . 44

3) Secinājumi par galveno konstatējumu . . . 46

3. Par pamatiem un argumentiem, ar kuriem tiek apstrīdēta papildu argumentācija attiecībā uz priekšrocību . . . 46

a) Ievada apsvērumi par trim papildu konstatējumiem 47

b) Par priekšrocības pastāvēšanas pirmo papildu konstatējumu 48

1) Par to, ka "LuxOpCo" īsteno tā sauktās "unikālas un vērtīgas" funkcijas 50

i) Par "LuxOpCo" īstenotajām funkcijām saistībā ar nemateriālajiem aktīviem (apstrīdētā lēmuma 9.2.1.2.1. iedaļa un 449.–472. apsvērums) . . . 52

– Par "LuxOpCo" piešķirtās licences veidu (apstrīdētā lēmuma 450. apsvērums) 53

– Par "EU IP Steering Committee" (apstrīdētā lēmuma 452.–455. apsvērums) 54

– Par "LuxOpCo" funkcijām saistībā ar tehnoloģijas attīstību 56

– Par klientu datiem (apstrīdētā lēmuma 466.–468. apsvērums) 61

– Par "preču zīmi "Amazon"" (apstrīdētā lēmuma 469.–472. apsvērums) . 62

ii) Par "LuxOpCo" īstenotajām funkcijām saistībā ar "Amazon" Eiropas mazumtirdzniecības un pakalpojumu darbībām (apstrīdētā lēmuma 9.2.1.2.2. iedaļa un 473.–499. apsvērums) 64

– Par piedāvājumu (apstrīdētā lēmuma 479.–489. apsvērums) 65

– Par cenām (apstrīdētā lēmuma 490.–493. apsvērums) 66

– Par "lietošanas ērtību" (apstrīdētā lēmuma 494.–499. apsvērums) 67

iii) Par "LuxOpCo" izmantotajiem aktīviem (apstrīdētā lēmuma 500.–505. apsvērums) 68

iv) Par riskiem, ko uzņēmusies "LuxOpCo" (apstrīdētā lēmuma 506.–517. apsvērums) 68

v) Secinājumi par "LuxOpCo" funkcionālo analīzi 70

2) Par metodes izvēli 71

3) Par pierādījumu, ka "LuxOpCo" atlīdzība būtu lielāka, izmantojot peļņas sadales metodi (ieguldījumu analīzes piemērošana) 73

c) Par priekšrocības pastāvēšanas otro papildu konstatējumu 77

d) Par trešo papildu konstatējumu par priekšrocības pastāvēšanu 81

Par tiesāšanās izdevumiem 83