Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (siedma rozšírená komora)

z 12. mája 2021 *

„Štátna pomoc – Pomoc, ktorú poskytlo Luxembursko spoločnosti Amazon – Rozhodnutie, ktorým sa pomoc vyhlasuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom a protiprávnu a nariaďuje sa jej vymáhanie – Záväzné daňové stanovisko (tax ruling) – Transferové oceňovanie – Selektívna daňová výhoda – Metóda transferového oceňovania – Funkčná analýza“

Vo veciach T-816/17 a T-318/18,

Luxemburské veľkovojvodstvo, v zastúpení: T. Uri, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci D. Waelbroeck, A. Steichen a J. Bracker, avocats,

žalobca vo veci T-816/17,

ktorého v konaní podporuje:

Írsko, v zastúpení: J. Quaney a A. Joyce, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P. Gallagher, SC, B. Doherty, barrister, a S. Kingston, SC,

vedľajší účastník konania vo veci T-816/17,

Amazon EU Sàrl, so sídlom v Luxemburgu (Luxembursko),

Amazon.com, Inc., so sídlom v Seattli, Washington (Spojené štáty americké),

v zastúpení: D. Paemen, M. Petite a A. Tombiński, avocats,

žalobkyne vo veci T-318/18,

proti

Európskej komisii, v zastúpení: vo veci T-816/17, P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal a F. Tomat, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci M. Chammas, avocate, a vo veci T-318/18, P.-J. Loewenthal a F. Tomat,

žalovanej,

ktorých predmetom sú návrhy založené na článku 263 ZFEÚ na zrušenie rozhodnutia Komisie (EÚ) 2018/859 zo 4. októbra 2017 o štátnej pomoci SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ktorú poskytlo Luxembursko spoločnosti Amazon (Ú. v. EÚ L 153, 2018, s. 1),

* Jazyky konania: angličtina a francúzština.

VŠEOBECNÝ SÚD (siedma rozšírená komora),

v zložení: predseda komory M. van der Woude, sudkyne V. Tomljenović (spravodajkyňa) a A. Marcoulli,

tajomník: S. Spyropoulos, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 5. a 6. marca 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

I. Okolnosti predchádzajúce sporu

1 Spoločnosť Amazon.com, Inc. so sídlom v Spojených štátoch amerických a podniky, ktoré ovláda (ďalej spolu len „skupina Amazon“), vykonávajú online činnosti, najmä maloobchodný predaj online a poskytovanie rôznych služieb online. Na tento účel skupina Amazon spravuje viacero internetových stránok v rôznych jazykoch Európskej únie, okrem iného amazon.de, amazon.fr, amazon.it a amazon.es.

2 Do mája 2006 boli európske činnosti skupiny Amazon riadené zo Spojených štátov amerických. Konkrétne maloobchodný predaj a služby na európskych internetových stránkach prevádzkovali dva subjekty so sídlom v Spojených štátoch amerických, a to Amazon.com International Sales, Inc. (ďalej len „AIS“) a Amazon International Marketplace (ďalej len „AIM“), ako aj ďalšie subjekty so sídlom vo Francúzsku, Nemecku a Spojenom kráľovstve.

3 V roku 2003 bola naplánovaná reštrukturalizácia činností skupiny Amazon v Európe. Táto reštrukturalizácia, ktorá bola skutočne zrealizovaná v roku 2006 (ďalej len „reštrukturalizácia v roku 2006“), sa zameriavala na založenie dvoch spoločností so sídlom v Luxemburgu (Luxembursko). Konkrétnejšie išlo jednak o spoločnosť Amazon Europe Holding Technologies SCS (ďalej len „LuxSCS“), luxemburskú komanditnú spoločnosť, ktorej spoločníkmi boli americké podniky, a jednak o spoločnosť Amazon EU Sàrl (ďalej len „LuxOpCo“), ktorá rovnako ako LuxSCS mala svoje sídlo v Luxemburgu.

4 LuxSCS v prvom rade uzavrela viaceré zmluvy s niektorými subjektami skupiny Amazon so sídlom v Spojených štátoch amerických, konkrétne:

– licenčné zmluvy a zmluvy o prevode na už existujúce práva duševného vlastníctva (License and Assignment Agreement For Pre-existing Intellectual Property, ďalej spolu len „vstupná zmluva“) so spoločnosťou Amazon Technologies, Inc. (ďalej len „ATI“), subjektom skupiny Amazon so sídlom v Spojených štátoch amerických,

– dohodu o rozdelení nákladov (ďalej len „DRN“) uzavretú v roku 2005 s ATI a so spoločnosťou A 9.com, Inc. (ďalej len „A 9“), subjektom skupiny Amazon so sídlom v Spojených štátoch amerických. Podľa vstupnej zmluvy a DRN získala LuxSCS právo využívať niektoré práva duševného vlastníctva a od nich „odvodené diela“, ktorých vlastníkom boli a ďalej ich vyvíjali spoločnosti A 9 a ATI. Nehmotný majetok, na ktorý sa vzťahovala DRN, zahŕňal v podstate tri kategórie duševného vlastníctva, a to technológiu, zákaznícke údaje a ochranné známky. Podľa

DRN a vstupnej zmluvy mohla LuxSCS udeľovať k nehmotnému majetku sublicencie najmä na účely prevádzkovania európskych internetových stránok. Ako protihodnotu za tieto práva mala LuxSCS platiť vstupné poplatky a svoj ročný podiel na nákladoch spojených s vývojárskym programom podľa DRN.

5 V druhom rade LuxSCS uzavrela s LuxOpCo licenčnú zmluvu, ktorá sa vzťahovala na vyššie uvedený nehmotný majetok a nadobudla účinnosť 30. apríla 2006 (ďalej len „licenčná zmluva“). Podľa tejto zmluvy LuxOpCo získala právo využívať nehmotný majetok protihodnotou za platbu licenčného poplatku v prospech LuxSCS (ďalej len „licenčný poplatok“).

6 Napokon LuxSCS uzavrela so spoločnosťami Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr SARL a Amazon.de GmbH licenčnú zmluvu a zmluvu o prevode práv z duševného vlastníctva, podľa ktorej LuxSCS získala niektoré ochranné známky a práva duševného vlastníctva k európskym internetovým stránkam.

7 V roku 2014 prešla skupina Amazon druhou reštrukturalizáciou a zmluvné dojednania existujúce medzi LuxSCS a LuxOpCo sa už neuplatňovali.

A. O dotknutom záväznom daňovom stanovisku (ZDS)

8 Pri príprave reštrukturalizácie v roku 2006 Amazon.com a daňový poradca listami z 23. a 31. októbra 2003 požiadali luxemburskú daňovú správu o prijatie záväzného daňového stanoviska potvrdzujúceho zaobchádzanie s LuxOpCo a LuxSCS na účely luxemburskej dane z príjmov právnických osôb.

9 Listom z 23. októbra 2003 Amazon.com požiadala o odsúhlasenie výpočtu sadzby licenčného poplatku, ktorý mala LuxOpCo platiť spoločnosti LuxSCS od 30. apríla 2006. Táto žiadosť Amazon.com vychádzala zo správy o transferovom oceňovaní pripravenej jej daňovými poradcami (ďalej len „správa o transferovom oceňovaní z roku 2003“). Autori tejto správy v podstate navrhli metódu transferového oceňovania, ktorá podľa nich umožňovala určiť záväzok na dani z príjmov právnických osôb, ktorú mala LuxOpCo platiť Luxembursku. Konkrétnejšie, listom z 23. októbra 2003 Amazon.com žiadala potvrdenie toho, že metóda transferového oceňovania na účely určenia sadzby ročného licenčného poplatku, ktorý mala LuxOpCo platiť spoločnosti LuxSCS podľa licenčnej zmluvy, ktorá vyplývala zo správy o transferovom oceňovaní z roku 2003, zabezpečovala spoločnosti LuxOpCo „primeraný a prijateľný zisk“ so zreteľom na politiku transferového oceňovania, ako aj článok 56 a článok 164 ods. 3 zákona zo 4. decembra 1967 o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „LIR“). Metóda výpočtu licenčného poplatku, ktorý mala LuxOpCo platiť spoločnosti LuxSCS, stanovená v liste z 23. októbra 2003, bola opísaná takto:

„1. vypočítať a prisúdiť spoločnosti LuxOpCo ‚výnosy spoločnosti LuxOpCo‘ vo výške buď a) [*dôverné*] [1] % celkovej sumy z prevádzkových nákladov, ktoré znáša spoločnosť LuxOpCo pre EÚ počas daného roka alebo b) prevádzkového zisku dosiahnutého v EÚ, ktorý sa dá prisúdiť európskym webovým stránkam v priebehu toho istého roka, podľa toho, ktorá suma je nižšia;

2. licenčný poplatok sa rovná prevádzkovému zisku dosiahnutému v EÚ mínus výnosy spoločnosti LuxOpCo, pričom nesmie byť nižší ako nula;

[1] Skryté dôverné údaje.

3. sadzba poplatku na daný rok sa rovná licenčnému poplatku vydelenému celkovým obratom dosiahnutým za daný rok v EÚ;

4. bez ohľadu na uvedené suma výnosov spoločnosti LuxOpCo nie je v žiadnom roku nižšia ako 0,45 % ani vyššia ako 0,55 % obratu dosiahnutého v EÚ;

5. a) ak sú výnosy spoločnosti LuxOpCo stanovené v kroku 1 nižšie ako 0,45 % obratu dosiahnutého v EÚ, výnosy spoločnosti LuxOpCo sa upravia tak, aby sa rovnali buď sume i) 0,45 % obratu alebo prevádzkového zisku dosiahnutého v EÚ alebo ii) prevádzkovým ziskom dosiahnutým v EÚ, podľa toho, ktorá suma je nižšia;
   b) ak sú výnosy spoločnosti LuxOpCo stanovené v kroku 1 vyššie ako 0,55 % obratu dosiahnutého v EÚ, výnosy spoločnosti LuxOpCo sa upravia tak, aby sa rovnali buď sume i) 0,55 % obratu dosiahnutého v EÚ alebo ii) prevádzkovým ziskom dosiahnutým v EÚ, podľa toho, ktorá suma je nižšia.“

10 Amazon.com listom z 31. októbra 2003, ktorý vypracoval iný daňový poradca, požiadala o potvrdenie daňového zaobchádzania so spoločnosťou LuxSCS, jej spoločníkmi so sídlom v Spojených štátoch amerických a dividendami, ktoré poberala LuxOpCo v rámci tejto štruktúry. V liste bolo vysvetlené, že LuxSCS ako komanditná spoločnosť nemá daňovú subjektivitu odlišnú od daňovej subjektivity jej spoločníkov a v dôsledku tohto nepodlieha dani z príjmov právnických osôb, ani dani z majetku v Luxembursku.

11 Dňa 6. novembra 2003 Administration des contributions directes Luxemburského veľkovojvodstva (Správa priamych daní Luxemburského veľkovojvodstva, Luxembursko ďalej len „luxemburská daňová správa“ alebo „luxemburské daňové orgány“) zaslala spoločnosti Amazon.com list (ďalej len „dotknuté záväzné daňové stanovisko“), ktorého časť znie takto:

„ […] pán,

Po oboznámení sa s listom z 31. októbra 2003, ktorý mi adresoval [Váš daňový poradca] ako aj s Vaším listom z 23. októbra 2003, v ktorom je vysvetlená Vaša pozícia pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie v Luxembursku vzhľadom na Vaše budúce činností, Vám oznamujem, že schvaľujem obsah oboch listov…“

12 Na žiadosť spoločnosti Amazon.com luxemburská daňová správa v roku 2010 predĺžila platnosť dotknutého záväzného daňového stanoviska a v skutočnosti ho uplatňovala až do júna 2014, kedy bola zmenená európska štruktúra skupiny Amazon. Dotknuté záväzné daňové stanovisko sa tak uplatňovalo od roku 2006 do roku 2014 (ďalej len „posudzované obdobie“).

B. O správnom konaní na Komisii

13 Európska komisia 24. júna 2014 požiadala Luxemburské veľkovojvodstvo o poskytnutie informácií o záväzných daňových stanoviskách vydaných skupine Amazon. Komisia 7. októbra 2014 uverejnila rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania v zmysle článku 108 ods. 2 ZFEÚ.

14 V takto začatom vyšetrovaní Komisia žiadala od Luxemburského veľkovojvodstva a od spoločnosti Amazon.com rôzne informácie. Medzi odpoveďami na žiadosti o informácie Amazon.com predložila kópiu stanoviska, ktoré 23. marca 2017 vydal United States Tax Court (Daňový súd

Spojených štátov, Spojené štáty americké) (ďalej len „stanovisko Daňového súdu Spojených štátov“) v konaní o žalobe, ktorú podal Internal Revenue Service (úrad pre výber daní federálnej vlády, Spojené štáty americké, IRS) vo veci výšky platieb spojených so zmluvami uvedenými v bode 4 vyššie.

15 Spoločnosť Amazon.com okrem toho predložila Komisii novú správu o transferovom oceňovaní vypracovanú daňovým poradcom, ktorá mala *a posteriori* overiť, či licenčný poplatok, ktorý spoločnosť LuxOpCo platila spoločnosti LuxSCS v súlade s dotknutým záväzný daňovým stanoviskom, bol v súlade s princípom nezávislého vzťahu (ďalej len „správa o transferovom oceňovaní z roku 2017“).

C. O napadnutom rozhodnutí

16 Komisia 4. októbra 2017 prijala rozhodnutie (EÚ) 2018/859 o štátnej pomoci SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ktorú poskytlo Luxembursko spoločnosti Amazon (Ú. v. EÚ L 153, 2018, s. 1; ďalej len „napadnuté rozhodnutie“).

17 Časť článku 1 tohto rozhodnutia znie takto:

18 „[Dotknuté záväzné daňové stanovisko], v ktorom Luxemburské veľkovojvodstvo schválilo metódu transferového oceňovania… a ktoré umožnilo na jednej strane, aby [LuxOpCo] určovala svoj záväzok z dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku od roku 2006 do roku 2014, a na druhej strane, aby sa na základe uvedeného stanoviska prijalo ročné daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb, predstavuje… štátnu pomoc“

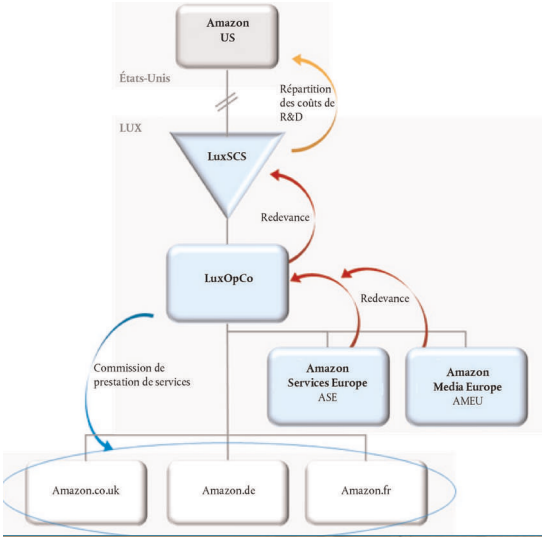
1. O skutkovom a právnom rámci

19 V oddiele 2 napadnutého rozhodnutia, nazvanom „Skutkový a právny rámec“, Komisia najmä predstavila skupinu Amazon, dotknuté záväzné daňové stanovisko, ako aj uplatniteľný vnútroštátny právny rámec a smernicu o transferovom oceňovaní.

a) O skupine Amazon

20 Pokiaľ ide o predstavenie skupiny Amazon, Komisia opísala činnosti skupiny Amazon spočívajúce v maloobchodnom predaji a službách, ako aj zloženie tejto skupiny v rozsahu, v akom to bolo relevantné na účely napadnutého rozhodnutia.

21 Komisia schematicky znázornila európsku štruktúru skupiny Amazon v posudzovanom období takto:



22 Po prvé, pokiaľ ide o LuxSCS, Komisia uviedla, že táto spoločnosť nemala žiadnu fyzickú prítomnosť, ani žiadneho zamestnanca v Luxembursku. Podľa Komisie počas posudzovaného obdobia LuxSCS konala iba ako spoločnosť, ktorá vlastnila nehmotný majetok pre činnosti skupiny Amazon v Európe, za ktoré zodpovedala LuxOpCo ako hlavný prevádzkovateľ. Komisia však uviedla, že LuxSCS poskytovala aj vnútroskupinové pôžičky viacerým subjektom skupiny Amazon. Komisia navyše spresnila, že LuxSCS bola zmluvnou stranou viacerých zmlúv uzavretých vo vnútri skupiny so spoločnosťami ATI, A 9 a LuxOpCo (pozri body 3 a 5 vyššie).

23 Po druhé, pokiaľ ide o LuxOpCo, Komisia osobitne zdôraznila skutočnosť, že počas posudzovaného obdobia bola LuxOpCo stopercentnou dcérskou spoločnosťou spoločnosti LuxSCS.

24 Podľa Komisie od reštrukturalizácie európskych činností skupiny Amazon v roku 2006 LuxOpCo plnila úlohy ústredia skupiny Amazon v Európe a bola hlavným prevádzkovateľom maloobchodného online predaja a služieb skupiny Amazon v Európe prostredníctvom európskych internetových stránok. Komisia uviedla, že v tomto postavení mala LuxOpCo riadiť prijímanie rozhodnutí týkajúcich sa maloobchodného predaja a služieb poskytovaných prostredníctvom európskych internetových stránok, ako aj hlavných fyzických zložiek maloobchodného predaja. V postavení oficiálneho predajcu zásob skupiny Amazon v Európe navyše LuxOpCo zodpovedala aj za správu zásob na európskych internetových stránkach. Bola vlastníkom týchto zásob a znášala riziká a straty. Komisia okrem toho spresnila, že LuxOpCo vykazovala na svojich účtoch obrat dosiahnutý tak z predaja výrobkov, ako aj z vybavenia objednávok. Napokon LuxOpCo vykonávala aj úlohy riadenia likvidity z európskych činností skupiny Amazon.

25 Komisia ďalej uviedla, že LuxOpCo mala podiely v spoločnosti Amazon Services Europe (ďalej len „ASE“) a spoločnosti Amazon Media Europe (ďalej len „AMEU“), dvoch subjektoch skupiny Amazon, ktoré boli rezidentmi v Luxembursku, ako aj v dcérskych spoločnostiach spoločnosti Amazon.com založených v Spojenom kráľovstve, vo Francúzsku a v Nemecku (ďalej len „európske prepojené spoločnosti“), ktoré poskytovali vo vnútri skupiny rôzne služby na podporu činností LuxOpCo. Počas posudzovaného obdobia ASE riadila službu skupiny Amazon pre tretích predajcov v Únii, nazývanú „MarketPlace“. AMEU zase riadila „digitálne činnosti“ skupiny Amazon v Únii, ako napríklad predaj MP3 a elektronických kníh. Európske prepojené spoločnosti zase poskytovali služby na prevádzkovanie európskych internetových stránok.

26 Komisia navyše zdôraznila, že počas posudzovaného obdobia LuxOpCo tvorila s ASE a AMEU, ktoré boli rezidentami v Luxembursku, daňovú skupinu podľa luxemburského daňového práva, v ktorej LuxOpCo zohrávala úlohu konsolidujúcej spoločnosti. Tieto tri subjekty teda tvorili jediného daňovníka.

27 Napokon, okrem licenčnej zmluvy, ktorú LuxOpCo uzavrela so spoločnosťou LuxSCS, Komisia podrobne opísala niektoré ďalšie zmluvy vo vnútri skupiny, ktorých zmluvnou stranou bola LuxOpCo počas posudzovaného obdobia, konkrétne niektoré zmluvy o poskytovaní služieb uzavreté 1. mája 2006 s európskymi prepojenými spoločnosťami a licenčné zmluvy na duševné vlastníctvo uzavreté 30. apríla 2006 s ASE a AMEU, na základe ktorých boli týmto dvom subjektom udelené nevýhradné sublicencie k nehmotnému majetku.

b) O predstavení dotknutého záväzného daňového stanoviska

28 Po preskúmaní štruktúry skupiny Amazon Komisia opísala dotknuté záväzné daňové stanovisko.

29 V tejto súvislosti po prvé spomenula listy z 23. a 31. októbra 2003, uvedené v bodoch 8 až 10 vyššie.

30 Po druhé Komisia vysvetlila obsah správy o transferovom oceňovaní z roku 2003, na základe ktorej bola navrhnutá metóda na určenie výšky licenčného poplatku.

31 Komisia najprv uviedla, že správa o transferovom oceňovaní z roku 2003 obsahovala funkčnú analýzu spoločností LuxSCS a LuxOpCo, podľa ktorej sa hlavné činnosti LuxSCS obmedzovali na činnosti spoločnosti, ktorá vlastní nehmotný majetok a zúčastňuje sa na trvalom vývoji nehmotného majetku v rámci DRN. LuxOpCo bola v tejto správe opísaná ako spoločnosť riadiaca prijímanie strategických rozhodnutí týkajúcich sa maloobchodného predaja a služieb poskytovaných prostredníctvom európskych internetových stránok, ako aj hlavných fyzických zložiek maloobchodného predaja.

32 Komisia následne uviedla, že správa o transferovom oceňovaní z roku 2003 obsahovala časť týkajúcu sa výberu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania na určenie súladu sadzby licenčného poplatku s princípom nezávislého vzťahu. V tejto správe boli preskúmané dve metódy: jedna vychádzajúca z metódy porovnateľnej nezávislej trhovej ceny (ďalej len „metóda CUP“) a druhá z metódy delenia zostatkového zisku.

33 Na jednej strane podľa metódy CUP bolo v správe o transferovom oceňovaní z roku 2003 vypočítané rozpätie nezávislého vzťahu pre sadzbu licenčného poplatku od 10,6 do 13,6 % na základe porovnania s konkrétnou zmluvou, ktorú Amazon.com uzavrela s maloobchodníkom zo Spojených štátov amerických, konkrétne zmluvou [*dôverné*].

34 Na druhej strane správa o transferovom oceňovaní z roku 2003 podľa metódy delenia zostatkového zisku odhadla výnos spojený s „bežnými funkciami LuxOpCo v jej úlohe spoločnosti pre európsku prevádzku“ na základe marže k nákladom vynakladaným spoločnosťou LuxOpCo. Na tento účel sa „čistá marža k nákladom“ (net cost plus mark-up) považovala za ukazovateľ ziskovosti umožňujúci určiť nezávislú trhovú odmenu za predpokladané funkcie spoločnosti LuxOpCo. Bolo navrhnuté uplatňovať maržu [*dôverné*] k upraveným prevádzkovým nákladom spoločnosti LuxOpCo. Komisia poznamenala, že podľa správy o transferovom oceňovaní z roku 2003 rozdiel medzi týmto výnosom a prevádzkovým výsledkom spoločnosti LuxOpCo zodpovedal zostatkovému zisku, ktorý bolo možné plne pripočítať využívaniu nehmotného majetku poskytnutého na základe licencie spoločnosťou LuxSCS. Komisia rovnako

spresnila, že na základe tohto výpočtu autori správy o transferovom oceňovaní z roku 2003 dospeli k záveru, že sadzba licenčného poplatku vo výške od 10,1 do 12,3 % čistého obratu spoločnosti LuxOpCo vyhovuje kritériu nezávislého vzťahu v súlade so smernicou Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD).

35 Napokon Komisia uviedla, že autori správy o transferovom oceňovaní z roku 2003 sa domnievali, že výsledky boli podobné a spomenuli, že rozpätie nezávislého vzťahu pre sadzbu licenčného poplatku, ktorý mala spoločnosť LuxOpCo platiť spoločnosti LuxSCS, sa pohybovalo od 10,1 do 12,3 % predajov spoločnosti LuxOpCo. Autori správy o transferovom oceňovaní z roku 2003 sa však domnievali, že analýza delenia zostatkového zisku bola spoľahlivejšia a mala byť preto zohľadnená.

36 Po tretie, v oddiele 2.2.5 napadnutého rozhodnutia, nazvanom „Dôsledky dotknutého záväzného stanoviska“, Komisia uviedla, že v dotknutom záväznom daňovom stanovisku luxemburská daňová správa potvrdila, že metóda stanovenia sadzby licenčného poplatku, ktorá zas určila ročný zdaniteľný príjem spoločnosti LuxOpCo v Luxembursku, je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Komisia dodala, že spoločnosť LuxOpCo sa pri vypĺňaní svojich ročných daňových priznaní opierala o dotknuté záväzné daňové stanovisko.

c) O predstavení uplatniteľného vnútroštátneho právneho rámca

37 Pokiaľ ide o uplatniteľný vnútroštátny právny rámec, Komisia citovala článok 164 ods. 3 LIR. Podľa tohto ustanovenia „skryté rozdelenie ziskov sa zahrnie do zdaniteľných príjmov“ a „o skryté rozdelenie ziskov ide najmä vtedy, ak spoločník, člen spoločnosti alebo zainteresovaná strana priamo alebo nepriamo prijíma výhody od spoločnosti alebo združenia, na ktoré by inak nemal nárok, ak by nebol v takejto pozícii“. V tomto kontexte Komisia najmä uviedla, že počas posudzovaného obdobia luxemburská daňová správa vykladala článok 164 ods. 3 LIR v tom zmysle, že zakotvoval „princíp nezávislého vzťahu“ v luxemburskom daňovom práve.

d) O predstavení rámca OECD k transferovému oceňovaniu

38 V odôvodneniach 244 až 249 napadnutého rozhodnutia Komisia predstavila rámec OECD k transferovému oceňovaniu. Podľa jej názoru „transferové ceny“ tak, ako ich chápe OECD v smernici, ktorú táto organizácia uverejnila v rokoch 1995, 2010 a 2017, sú ceny, za ktoré podnik prevádza hmotný majetok, nehmotný majetok alebo poskytuje služby prepojeným podnikom. Podľa princípu nezávislého vzťahu tak, ako sa uplatňuje na účely zdanenia právnických osôb, vnútroštátne daňové správy musia akceptovať transferové ceny dohodnuté medzi prepojenými podnikmi v rámci skupiny za ich vnútroskupinové transakcie iba vtedy, ak zodpovedajú cenám, ktoré by boli dohodnuté v nekontrolovaných transakciách, t. j. transakciách medzi nezávislými podnikmi rokujúcimi za porovnateľných okolností na trhu. Komisia navyše spresnila, že princíp nezávislého vzťahu sa zakladá na prístupe samostatného subjektu, podľa ktorého sa na daňové účely s členmi skupiny podnikov zaobchádza ako so samostatnými subjektmi.

39 Komisia rovnako uviedla, že smernica OECD (v znení z roku 1995, 2010 a 2017) vymenúva päť metód na stanovenie odhadu nezávislých trhových cien za vnútroskupinové transakcie. Iba tri z týchto metód boli relevantné v rámci napadnutého rozhodnutia, a to metóda CUP, metóda čistého obchodného rozpätia (ďalej len „TNMM“) a metóda delenia zisku. V odôvodneniach 250 až 256 napadnutého rozhodnutia Komisia opísala, v čom spočívajú tieto metódy.

2. O posúdení dotknutého záväzného daňového stanoviska

40 V odôvodnení 154 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že dotknuté záväzné daňové stanovisko potvrdilo, že metóda transferového oceňovania na účely určenia sadzby ročného licenčného poplatku, ktorý mala spoločnosť LuxOpCo platiť spoločnosti LuxSCS podľa licenčnej zmluvy, ktorá zas určila ročný zdaniteľný príjem spoločnosti LuxOpCo v Luxembursku, je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V odôvodnení 155 napadnutého rozhodnutia Komisia tiež uviedla, že spoločnosť LuxOpCo sa počas posudzovaného obdobia pri vypĺňaní svojich ročných daňových priznaní v Luxembursku opierala o dotknuté záväzné daňové stanovisko, aby určila ročnú sumu, ktorú mala platiť titulom dane z príjmov právnických osôb. Ako výslovne vyplýva z článku 1 napadnutého rozhodnutia, a napriek určitej nepresnosti nachádzajúcej sa v odôvodneniach 605 a 606 tohto rozhodnutia, podľa Komisie teda štátna pomoc v tomto prípade spočívala v dotknutom záväznom daňovom stanovisku vnímanom v spojení s prijímaním ročných daňových priznaní spoločnosti LuxOpCo (na rozdiel od dotknutého záväzného daňového stanoviska ako takého).

41 Oddiel 9 napadnutého rozhodnutia, nazvaný „Preskúmanie dotknutého opatrenia“, mal preukázať, že dotknuté záväzné daňové stanovisko, ako aj prijímanie ročných daňových priznaní spoločnosti LuxOpCo, zohľadňované spoločne, skutočne predstavujú štátnu pomoc.

42 Na tento účel Komisia po pripomenutí podmienok existencie štátnej pomoci upravených v článku 107 ods. 1 ZFEÚ, uviedla, že prvá podmienka existencie štátnej pomoci, podľa ktorej má ísť o zásah štátu alebo zo štátnych prostriedkov, je v tomto prípade splnená. V tejto súvislosti Komisia na jednej strane uviedla, že dotknuté záväzné daňové stanovisko možno pripísať Luxemburskému veľkovojvodstvu. Na druhej strane sa Komisia domnievala, že dotknuté záväzné daňové stanovisko malo za následok zníženie dane, ktorú mala spoločnosť LuxOpCo platiť v Luxembursku v porovnaní s tým, čo mali zaplatiť daňovníci nachádzajúci sa v podobnej situácii. Dotknuté záväzné daňové stanovisko teda spôsobilo stratu štátnych prostriedkov, pretože viedlo k tomu, že Luxemburské veľkovojvodstvo sa vzdalo daňových príjmov, ktoré by inak mohlo vybrať od spoločnosti LuxOpCo.

43 Pokiaľ ide o druhú a štvrtú podmienku existencie štátnej pomoci, Komisia sa na jednej strane domnievala, že dotknuté záväzné daňové stanovisko treba považovať za také, ktoré ovplyvnilo obchod v Únii, keďže LuxOpCo bola členom skupiny Amazon vykonávajúcej svoje činnosti vo viacerých členských štátoch a prevádzkovala maloobchodný predaj prostredníctvom internetových stránok Únie. Komisia dodala, že Luxemburské veľkovojvodstvo poskytnutím „výhodného daňového zaobchádzania spoločnosti Amazon“, potenciálne odklonilo investície od členských štátov, ktoré neponúkali takéto výhodné daňové zaobchádzanie spoločnostiam patriacim do nadnárodnej skupiny. Na druhej strane Komisia uviedla, že keďže dotknuté záväzné daňové stanovisko oslobodilo LuxOpCo od dane z príjmov právnických osôb, ktorú by za bežných okolností musela zaplatiť, predstavovalo toto stanovisko prevádzkovú pomoc. Dotknuté záväzné daňové stanovisko tak tým, že pre LuxOpCo uvoľnilo finančné prostriedky, ktoré táto spoločnosť mohla použiť na investovanie do svojich obchodných činností, narušilo hospodársku súťaž na trhu.

44 Pokiaľ ide o tretiu podmienku existencie štátnej pomoci, Komisia vysvetlila, že keď záväzné daňové stanovisko bez odôvodnenia odsúhlasilo výsledok, ktorý spoľahlivo neodrážal výsledok, ktorý by vyplynul z bežného uplatnenia všeobecného daňového systému, poskytlo selektívnu výhodu jeho adresátovi do tej miery, v akej toto selektívne zaobchádzanie viedlo k zníženiu dane platenej daňovníkom v porovnaní s podnikmi nachádzajúcimi sa v podobnej skutkovej a právnej

situácii. Komisia sa tiež domnievala, že v tomto prípade dotknuté záväzné daňové stanovisko poskytlo spoločnosti LuxOpCo selektívnu výhodu tým, že znížilo daň z príjmov právnických osôb, ktorú mala platiť v Luxembursku.

a) O analýze existencie výhody

45 V oddiele 9.2 napadnutého rozhodnutia, nazvanom „Výhoda“, Komisia vysvetlila dôvody, pre ktoré sa domnievala, že dotknuté záväzné daňové stanovisko poskytlo spoločnosti LuxOpCo výhodu.

46 Na úvod Komisia pripomenula, že pokiaľ ide o daňové opatrenia, výhodu v zmysle článku 107 ZFEÚ môže daňovníkovi priniesť zníženie jeho daňového základu alebo výšky dane, ktorú má zaplatiť. V odôvodnení 402 napadnutého rozhodnutia pripomenula, že podľa judikatúry Súdneho dvora na preskúmanie otázky, či určenie zdaniteľných príjmov prinieslo príjemcovi výhodu, je potrebné porovnať daný režim so všeobecným daňovým režimom na základe rozdielov medzi príjmami a nákladmi podniku prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže. V dôsledku toho podľa Komisie „[záväzné daňové stanovisko] umožňujúce daňovému subjektu používať v transakciách v rámci skupiny ceny, ktoré neodrážajú ceny, ktoré by sa použili v nezávislých trhových podmienkach medzi nezávislými podnikmi, ktoré jednajú za porovnateľných okolností podľa princípu nezávislého trhového vzťahu, poskytuje tomuto daňovníkovi výhodu tým, že vedie k zníženiu jeho zdaniteľného príjmu a následne zdaniteľného základu v rámci spoločného systému dane z príjmov právnických osôb“.

47 So zreteľom na tieto posúdenia Komisia dospela v odôvodnení 406 napadnutého rozhodnutia k záveru, že na preukázanie, že dotknuté záväzné daňové stanovisko poskytlo spoločnosti LuxOpCo hospodársku výhodu, má preukázať, že metóda transferového oceňovania odsúhlasená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku vedie k výsledku, ktorý sa odlišuje od spoľahlivého odhadu trhového výsledku, čím znižuje daňový základ spoločnosti LuxOpCo na účely výpočtu dane z príjmov právnických osôb. Podľa Komisie dotknuté záväzné daňové stanovisko viedlo k takémuto výsledku.

48 Tento záver sa zakladá na jednom hlavnom a troch subsidiárnych zisteniach.

1) O hlavnom zistení výhody

49 V oddiele 9.2.1 napadnutého rozhodnutia, nazvanom „Prvé zistenie existencie hospodárskej výhody“, sa Komisia domnievala, že záväzné daňové stanovisko odsúhlasením metódy transferového oceňovania, ktorá pripísala spoločnosti LuxOpCo odmenu iba za tzv. „bežné“ funkcie a všetok zisk dosiahnutý spoločnosťou LuxOpCo nad rámec tejto odmeny pripísala spoločnosti LuxSCS vo forme licenčného poplatku, viedlo k výsledku, ktorý sa odlišoval od spoľahlivého odhadu trhového výsledku.

50 Komisia sa vo svojom hlavnom zistení v podstate domnievala, že funkčná analýza spoločností LuxOpCo a LuxSCS zohľadnená autormi správy o transferovom oceňovaní z roku 2003 a v konečnom dôsledku luxemburskou daňovou správou, bola nesprávna a neumožňovala viesť k nezávislému trhovému výsledku. Luxemburská daňová správa mala naopak dospieť k záveru, že LuxSCS nevykonávala žiadne „unikátne a hodnotné“ funkcie v súvislosti s nehmotným majetkom, ku ktorému mala iba právny titul.

51 Na účely dokazovania Komisia preskúmala funkcie, ktoré vykonávali, aktíva, ktoré používali a riziká, ktoré niesli spoločnosti LuxSCS a LuxOpCo.

52 Ako ďalej vyplýva z odôvodnenia 519 napadnutého rozhodnutia, Komisia na základe svojej funkčnej analýzy spoločností LuxOpCo a LuxSCS preskúmala výber metódy transferového oceňovania najvhodnejšej v tomto prípade.

53 Pokiaľ ide o metódu CUP, Komisia sa v súlade s analýzou založenou na piatich kritériách porovnateľnosti uvedených v smernici OECD domnievala, že uplatnenie tejto metódy tak, ako sa uvádza v správe o transferovom oceňovaní z roku 2003, viedlo k zveličenému výsledku, ktorý vystavil spoločnosť LuxOpCo riziku vzniku straty.

54 Podľa Komisie bola v tomto prípade práve metóda čistého obchodného rozpätia najvhodnejšou metódou transferového oceňovania na ocenenie licenčného poplatku, ktorý mala LuxOpCo platiť podľa licenčnej zmluvy. Komisia sa domnievala, že zmluvnou stranou vykonávajúcou unikátne a hodnotné funkcie bola LuxOpCo a nie LuxSCS. V dôsledku toho mala byť „testovanou stranou“ na účely uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia LuxSCS a nie LuxOpCo.

55 Napokon v oddiele 9.2.1.4 napadnutého rozhodnutia Komisia sama uplatnila v tomto prípade metódu čistého obchodného rozpätia.

56 Podľa jej názoru mala byť testovaným subjektom spoločnosť LuxSCS. Luxemburská daňová správa mala odmietnuť tvrdenie Amazon.com, že samotný právny titul k nehmotnému majetku predstavoval „unikátny príspevok“, za ktorý mala spoločnosť LuxSCS dostávať odmenu tvorenú prakticky celým ziskom dosiahnutým z obchodných činností spoločnosti LuxOpCo. V tejto súvislosti Komisia okrem iného odkázala na svoju vlastnú funkčnú analýzu spoločností LuxSCS a LuxOpCo (oddiel 9.2.1. napadnutého rozhodnutia).

57 Pokiaľ ide o výber ukazovateľa ziskovosti, Komisia sa domnievala, že keďže spoločnosť LuxSCS nezaznamenáva žiadny predaj a nenesie žiadne riziko spojené s nehmotným majetkom, relevantným ukazovateľom ziskovosti mala byť marža k uvažovaným celkovým nákladom (odôvodnenie 550 napadnutého rozhodnutia).

58 Pokiaľ ide o nákladový základ, na ktorý sa mala v tomto prípade uplatniť marža, Komisia sa v podstate domnievala, že LuxSCS plnila iba funkciu sprostredkovateľa, keď na spoločnosť LuxOpCo preniesla náklady vynakladané v súvislosti so vstupnou zmluvou a DRN, a časť poplatkov (licenčný poplatok) prijatých od spoločnosti LuxOpCo na základe licenčnej zmluvy do výšky týchto nákladov previedla na spoločnosti A 9 a ATI (odôvodnenie 551 napadnutého rozhodnutia).

59 Vzhľadom na tieto posúdenia dospela Komisia v odôvodnení 555 napadnutého rozhodnutia k záveru, že odmena spoločnosti LuxSCS mala mať dve zložky. Prvá zložka mala podľa Komisie spočívať v tom, že náklady spojené so vstupnou zmluvou a DRN, na ktoré sa nemala uplatniť žiadna marža, mali byť refakturované spoločnosti LuxOpCo. Druhá zložka mala podľa Komisie spočívať v marži k nákladovej základni tvorenej výlučne nákladmi vynakladanými na externé služby zmluvne dohodnuté na udržanie jej právneho titulu k nehmotnému majetku v rozsahu, v akom tieto náklady naozaj reprezentovali funkcie skutočne vykonávané v mene spoločnosti LuxSCS. Takáto výška odmeny by podľa Komisie zaručila výsledok v súlade s princípom nezávislého vzťahu, pretože by správne odrážala príspevok LuxSCS k licenčnej zmluve.

60 Pokiaľ ide o určenie primeranej marže, Komisia uviedla, že hoci takéto určenie si zvyčajne vyžaduje analýzu porovnateľnosti, v tomto prípade nebolo možné urobiť spoľahlivú analýzu.

61 Komisia sa domnievala, že namiesto analýzy porovnateľnosti môže vychádzať zo záverov správy spoločného fóra pre transferové oceňovanie z roku 2010 (ďalej len „správa spoločného fóra“). Spoločné fórum pre transferové oceňovanie je skupina expertov zriadená Komisiou v roku 2002, ktorá jej má pomáhať v otázkach transferového oceňovania. Podľa uvedenej správy daňové správy členských štátov, ktoré sa zúčastňujú spoločného fóra pre transferové oceňovanie, pozorovali pri „službách vo vnútri skupiny s nízkou pridanou hodnotou“ maržu v rozmedzí od 3 % do 10 %. Najčastejšie pozorovaná marža v praxi bola vo výške 5 % z nákladov na „poskytovanie takýchto služieb“. V dôsledku toho Komisia považovala za vhodné uplatniť takúto maržu na externé náklady, ktoré spoločnosť LuxSCS vynakladala na udržanie svojho právneho titulu k nehmotnému majetku.

62 Na záver svojho prvého zistenia existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ Komisia uviedla, že „nezávislá trhová odmena“ pre spoločnosť LuxSCS na základe licenčnej zmluvy sa mala rovnať súčtu vstupných nákladov a nákladov podľa DRN, ktoré vynakladala táto spoločnosť bez marže, a všetkých relevantných nákladov priamo vynakladaných spoločnosťou LuxSCS, na ktoré sa mala uplatniť marža vo výške 5 % v rozsahu, v akom tieto náklady zodpovedali funkciám skutočne vykonávaným v mene spoločnosti LuxSCS. Táto výška odmeny zodpovedala tomu, čo by nezávislá strana v podobnej situácii ako spoločnosť LuxOpCo bola ochotná zaplatiť za práva a povinnosti prevzaté na základe licenčnej zmluvy. Navyše podľa Komisie bola táto výška odmeny dostatočná na to, aby umožnila spoločnosti LuxSCS uhrádzať jej platobné povinnosti podľa vstupnej zmluvy a DRN (odôvodnenia 559 a 560 napadnutého rozhodnutia).

63 Podľa Komisie teda v rozsahu, v akom bola výška odmeny spoločnosti LuxSCS vypočítaná Komisiou nižšia ako jej odmena vyplývajúca z metódy transferového oceňovania odsúhlasenej v dotknutom záväznom daňovom stanovisku, uvedené stanovisko poskytovalo spoločnosti LuxOpCo výhodu vo forme zníženia jej daňového základu na účely luxemburskej dane z príjmov právnických osôb v porovnaní s obratom spoločností, ktorých zdaniteľný zisk zodpovedal cenám dohodnutým v súlade s princípom nezávislého vzťahu (odôvodnenie 561 napadnutého rozhodnutia).

2) O subsidiárnych zisteniach výhody

64 V oddiele 9.2.2 napadnutého rozhodnutia, nazvanom „Vedľajšie zistenie existencie hospodárskej výhody“, Komisia vysvetlila svoje subsidiárne zistenie výhody, podľa ktorého aj keby luxemburská daňová správa správne akceptovala funkčnú analýzu spoločnosti LuxSCS vykonanú v správe o transferovom oceňovaní z roku 2003, metóda transferového oceňovania odsúhlasená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku sa v každom prípade zakladala na nevhodných metodologických rozhodnutiach, ktoré viedli k výsledku odlišujúcemu sa od spoľahlivého odhadu trhového výsledku. Komisia spresnila, že jej úvaha v oddiele 9.2.2 napadnutého rozhodnutia nemala za cieľ určiť presnú nezávislú trhovú odmenu spoločnosti LuxOpCo, ale skôr preukázať, že dotknuté záväzné daňové stanovisko poskytovalo hospodársku výhodu, keďže odsúhlasená metóda transferového oceňovania spočívala na troch chybných metodologických rozhodnutiach uvedených vyššie, ktoré viedli k zníženiu zdaniteľného príjmu LuxOpCo v porovnaní s podnikmi, ktorých zdaniteľný zisk odrážal ceny dohodnuté na trhu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

65 V tomto rámci Komisia urobila tri samostatné subsidiárne zistenia.

66 V rámci svojho prvého subsidiárneho zistenia Komisia tvrdila, že LuxOpCo bola nesprávne považovaná za spoločnosť, ktorá vykonáva iba „bežné“ riadiace funkcie a že sa mala uplatniť metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy.

67 V rámci svojho druhého subsidiárneho zistenia Komisia konštatovala, že výber prevádzkových nákladov ako ukazovateľa ziskovosti bol nesprávny.

68 V rámci svojho tretieho subsidiárneho zistenia týkajúceho sa výhody sa Komisia domnievala, že zahrnutie hornej hranice 0,55 % obratu dosiahnutého v Únii nebolo správne.

b) O selektívnosti opatrenia

69 V oddiele 9.3 napadnutého rozhodnutia, nazvanom „Selektívnosť“, Komisia vysvetlila dôvody, pre ktoré sa domnievala, že dotknuté opatrenie bolo selektívne.

c) O identifikácii príjemcu pomoci

70 V oddiele 9.5 napadnutého rozhodnutia, nazvanom „Príjemca pomoci“, Komisia skonštatovala, že každé výhodné daňové zaobchádzanie so spoločnosťou LuxOpCo prinieslo prospech aj celej skupine Amazon tým, že jej poskytlo dodatočné zdroje, takže skupina sa mala považovať za jeden subjekt, ktorý bol príjemcom dotknutého opatrenia pomoci.

71 V oddiele 10 napadnutého rozhodnutia, nazvanom „Vymáhanie“, Komisia tvrdila, že keďže opatrenie pomoci bolo poskytnuté každý rok, v ktorom daňové orgány akceptovali ročné daňové priznanie spoločnosti LuxOpCo, skupina Amazon sa nemôže dovolávať premlčania, aby sa bránila proti vymáhaniu pomoci. V odôvodneniach 639 až 645 napadnutého rozhodnutia Komisia vysvetlila metódu vymáhania.

II. Konanie a návrhy účastníkov konania

A. O konaní vo veci T-816/17

72 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 14. decembra 2017, Luxemburské veľkovojvodstvo podalo žalobu vo veci T-816/17.

1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní

73 Rozhodnutím z 12. apríla 2018 predseda siedmej komory Všeobecného súdu rozhodol, že vec T-816/17 bude prejednaná prednostne podľa článku 67 ods. 2 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu.

74 Podaním podaným do kancelárie 11. mája 2018 Luxemburské veľkovojvodstvo požiadalo, aby vo veci T-816/17 rozhodovala siedma komora Všeobecného súdu v rozšírenom rozhodovacom zložení.

75 Podľa článku 28 ods. 5 rokovacieho poriadku bola vec T-816/17 postúpená siedmej rozšírenej komore.

76 Vzhľadom na prekážku vo výkone funkcie sudcu, ktorá nastala na strane člena siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu, predseda Všeobecného súdu rozhodnutím z 21. júna 2018 určil podpredsedu Všeobecného súdu na doplnenie rozhodovacieho zloženia. Po vymenovaní člena rozhodovacieho zloženia za sudcu na Súdnom dvore 6. októbra 2020, sa služobne najmladší sudca v zmysle článku 8 rokovacieho poriadku nezúčastnil na poradách a na porade o tomto rozsudku sa zúčastnili traja sudcovia, ktorí ho v súlade s článkom 22 uvedeného rokovacieho poriadku podpísali.

2. O vedľajšom účastníctve

77 Podaním podaným do kancelárie Všeobecného súdu 16. apríla 2018 Írsko podalo návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania vo veci T-816/17 na podporu návrhov Luxemburského veľkovojvodstva.

78 Uznesením z 29. mája 2018 predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu vyhovel návrhu Írska na vstup vedľajšieho účastníka do konania.

3. O žiadostiach o dôverné zaobchádzanie

79 Podaním podaným 14. mája 2018 do kancelárie Všeobecného súdu Luxemburské veľkovojvodstvo podalo vo vzťahu k Írsku žiadosť o dôverné zaobchádzanie s určitými údajmi uvedenými v žalobe, v určitých prílohách tejto žaloby, ako aj vo vyjadrení k žalobe.

80 Podaním podaným 6. júna 2018 do kancelárie Všeobecného súdu Luxemburské veľkovojvodstvo podalo vo vzťahu k Írsku žiadosť o dôverné zaobchádzanie s časťou repliky.

81 Podaním podaným 13. septembra 2018 do kancelárie Všeobecného súdu Luxemburské veľkovojvodstvo podalo vo vzťahu k Írsku žiadosť o dôverné zaobchádzanie s časťou dupliky.

82 Írsku boli po jeho pripustení do konania ako vedľajšieho účastníka konania doručené len nedôverné verzie procesných dokumentov, na ktoré sa vzťahovali žiadosti Luxemburského veľkovojvodstva o dôverné zaobchádzanie formulované vo vzťahu k nemu a nevznieslo nijakú námietku proti uvedeným žiadostiam.

4. O návrhoch účastníkov konania

83 Luxemburské veľkovojvodstvo navrhuje, aby Všeobecný súd:

– zrušil napadnuté rozhodnutie,

– subsidiárne zrušil napadnuté rozhodnutie v rozsahu, v akom nariaďuje vymáhanie pomoci,

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

84 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:

– zamietol žalobu ako nedôvodnú,

– uložil Luxemburskému veľkovojvodstvu povinnosť nahradiť trovy konania.

85 Írsko navrhuje, aby Všeobecný súd zrušil napadnuté rozhodnutie v celom rozsahu alebo čiastočne v súlade s návrhmi Luxemburského veľkovojvodstva.

B. O konaní vo veci T-318/18

86 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 22. mája 2018 Amazon EU S.à.r.l. a Amazon.com (ďalej spolu len „Amazon“) podali žalobu vo veci T-318/18.

1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní

87 Rozhodnutím z 9. júla 2018 predseda siedmej komory Všeobecného súdu rozhodol, že vec T-318/18 bude prejednaná prednostne podľa článku 67 ods. 2 rokovacieho poriadku.

88 Na návrh siedmej komory Všeobecného súdu Všeobecný súd rozhodol 11. júla 2018 podľa článku 28 rokovacieho poriadku o postúpení veci T-318/18 širšiemu rozhodovaciemu zloženiu.

89 Vzhľadom na prekážku vo výkone funkcie sudcu, ktorá nastala na strane člena siedmej rozšírenej komory, predseda Všeobecného súdu rozhodnutím z 19. júla 2018 určil podpredsedu Všeobecného súdu na doplnenie rozhodovacieho zloženia. Po vymenovaní člena rozhodovacieho zloženia za sudcu na Súdnom dvore 6. októbra 2020, sa služobne najmladší sudca v zmysle článku 8 rokovacieho poriadku nezúčastnil na poradách a na porade o tomto rozsudku sa zúčastnili traja sudcovia, ktorí ho v súlade s článkom 22 uvedeného rokovacieho poriadku podpísali.

2. O žiadostiach o dôverné zaobchádzanie

90 Podaním podaným do kancelárie 12. júla 2018 Amazon podala vo vzťahu k verejnosti žiadosť o dôverné zaobchádzanie s časťou žaloby, ako aj určitými dokumentami, ktoré boli jej prílohou.

3. O návrhoch účastníkov konania

91 Amazon navrhuje, aby Všeobecný súd:

– zrušil články 1 až 4 napadnutého rozhodnutia,

– subsidiárne zrušil články 2 až 4 napadnutého rozhodnutia,

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

92 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:

– zamietol žalobu,

– uložil Amazon povinnosť nahradiť trovy konania vo veci T-318/18.

C. O spojení vecí a o ústnej časti konania

93 Podaniami podanými do kancelárie Všeobecného súdu 7. augusta 2018 a 25. apríla 2019 Luxemburské veľkovojvodstvo navrhlo spojenie vecí T-816/17 a T-318/18 na účely ústnej časti konania a na účely konečného rozhodnutia.

94 Podaniami podanými do kancelárie 10. augusta 2018 a 21. mája 2019 Amazon navrhla spojenie vecí T-816/17 a T-318/18 na účely ústnej časti konania a na účely konečného rozhodnutia.

95 Rozhodnutím zo 14. septembra 2018 predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu rozhodol, že v tomto štádiu konania nespojí veci T-816/17 a T-318/18.

96 Uznesením z 3. októbra 2019 predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu rozhodol o spojení vecí T-816/17 a T-318/18 na účely ústnej časti konania.

97 Na základe návrhu sudcu spravodajcu Všeobecný súd rozhodol o začatí ústnej časti konania a v rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania upravených v článku 89 rokovacieho poriadku, požiadal účastníkov konania, aby odpovedali na písomné otázky. Účastníci konania odpovedali na toto opatrenie na zabezpečenie priebehu konania v stanovenej lehote.

98 Prednesy účastníkov konania a ich odpovede na ústne otázky položené Všeobecným súdom boli vypočuté na pojednávaní 5. a 6. marca 2020. Účastníci konania boli navyše na pojednávaní vypočutí k prípadnému spojeniu vecí T-816/17 a T-318/18 na účely konečného rozhodnutia, čo Všeobecný súd zaznamenal do zápisnice z pojednávania. Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon, ako aj Írsko uviedli, že nemajú námietky proti takému spojeniu. Komisia spresnila, že nesúhlasí s prípadným spojením vecí na účely konečného rozhodnutia.

III. Právny stav

99 V žalobách podaných vo veciach T-816/17 a T-318/18 sa navrhuje zrušenie napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom kvalifikuje dotknuté záväzné daňové stanovisko, ako aj jeho každoročné vykonávanie, ako štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ a v akom nariaďuje vymáhanie súm, ktoré nevybralo Luxemburské veľkovojvodstvo od spoločnosti LuxOpCo na dani z príjmov právnických osôb.

A. O spojení vecí T-816/17 a T-318/18 na účely konečného rozhodnutia

100 Podľa článku 19 ods. 2 rokovacieho poriadku predseda siedmej rozšírenej komory Všeobecného súdu postúpil rozhodovanie o spojení vecí T-816/17 a T-318/18 na účely konečného rozhodnutia, ktoré patrilo do jeho právomoci, siedmej rozšírene komore Všeobecného súdu.

101 Po vypočutí účastníkov konania k prípadnému spojeniu vecí na pojednávaní, treba z dôvodu súvislosti spojiť veci T-816/17 a T-318/18 na účely konečného rozhodnutia.

B. O uvádzaných žalobných dôvodoch a tvrdeniach

102 Na podporu svojej žaloby uvádza Luxemburské veľkovojvodstvo päť a Amazon deväť žalobných dôvodov, ktoré sa z veľkej časti prekrývajú. Írsko sa vo svojom vyjadrení vedľajšieho účastníka konania vyjadruje k štyrom z piatich žalobných dôvodov, ktoré uviedlo Luxemburské veľkovojvodstvo. Žalobné dôvody Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon možno v podstate opísať takto.

103 V prvom rade, v rámci prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17, ako aj v rámci prvého až štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-318/18, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon v podstate napádajú hlavné zistenie Komisie týkajúce sa existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ v prospech spoločnosti LuxOpCo.

104 V druhom rade, v rámci tretej výhrady uvedenej v druhej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17 a v rámci piateho žalobného dôvodu vo veci T-318/18 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon napádajú subsidiárne zistenia Komisie týkajúce sa existencie daňovej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ v prospech spoločnosti LuxOpCo.

105 V treťom rade, v rámci druhého žalobného dôvodu vo veci T-816/17 a v rámci šiesteho a siedmeho žalobného dôvodu vo veci T-318/18 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon napádajú hlavné a subsidiárne zistenia Komisie týkajúce sa selektívnosti dotknutého záväzného daňového stanoviska.

106 V štvrtom rade, v rámci tretieho žalobného dôvodu vo veci T-816/17 Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že Komisia porušila výlučnú právomoc členských štátov v oblasti priamych daní.

107 V piatom rade, v rámci štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-816/17 a v rámci ôsmeho žalobného dôvodu vo veci T-318/18 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon tvrdia, že Komisia porušila ich právo na obhajobu.

108 V šiestom rade, v rámci druhej časti prvého žalobného dôvodu, ako aj v rámci prvej výhrady uvedenej v druhej časti druhého žalobného dôvodu vo veci T-816/17 a v rámci ôsmeho dôvodu vo veci T-318/18 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon popierajú, že smernica OECD v znení z roku 2017, ktorú Komisia použila na účely prijatia napadnutého rozhodnutia, je relevantná v prejednávanej veci.

109 V siedmom rade, v rámci piateho žalobného dôvodu uvádzaného na podporu subsidiárnych žalobných návrhov vo veci T-816/17 a v rámci deviateho žalobného dôvodu vo veci T-318/18 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon spochybňujú dôvodnosť odôvodnenia Komisie týkajúceho sa vymáhania pomoci, ktoré táto inštitúcia nariadila.

110 Írsko vo svojom vyjadrení vedľajšieho účastníka konania uvádza po prvé, porušenie článku 107 ZFEÚ spočívajúce v tom, že Komisia nepreukázala existenciu výhody v prospech spoločnosti LuxOpCo, po druhé, porušenie článku 107 ZFEÚ spočívajúce v tom, že Komisia nepreukázala selektívnosť opatrenia, po tretie, porušenie článkov 4 a 5 ZEÚ spočívajúce v tom, že Komisia vykonala skrytú daňovú harmonizáciu a po štvrté, porušenie zásady právnej istoty spočívajúce v tom, že napadnuté rozhodnutie nariaďuje vymáhanie pomoci.

111 Na účely užitočnej odpovede na žalobné dôvody hlavných účastníkov konania, ako aj tvrdenia uvádzané Írskom v jeho vyjadrení vedľajšieho účastníka konania, treba najprv vysvetliť niektoré právne otázky, ktoré sa uplatňujú na všetky výhrady a žalobné dôvody uvádzané účastníkmi konania (body 112 až 129 nižšie).

1. Úvodné pripomienky

112 Podľa ustálenej judikatúry aj keď priame dane za súčasného stavu vývoja práva Únie patria do právomoci členských štátov, tie však pri výkone tejto právomoci musia dodržiavať právo Únie (pozri rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovanú judikatúru). Aj keď sa teda zásahy členských štátov v oblasti priamych daní týkajú otázok, ktoré neboli predmetom harmonizácie v Únii, nie sú vylúčené z pôsobnosti právnej úpravy týkajúcej sa kontroly štátnej pomoci (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 142).

113 Z toho vyplýva, že Komisia môže kvalifikovať daňové opatrenie ako štátnu pomoc, pokiaľ sú podmienky takejto kvalifikácie splnené (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28, a z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81). Členské štáty totiž musia vykonávať svoju právomoc v daňovej oblasti v súlade s právom Únie (rozsudok z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-487/08, EU:C:2010:310, bod 37). V tejto súvislosti sa teda musia zdržať prijatia akéhokoľvek opatrenia, ktoré by mohlo predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 143).

a) O určení podmienok uplatňovania článku 107 ods. 1 ZFEÚ v kontexte vnútroštátnych daňových opatrení

114 Opatrenie, ktorým verejné orgány priznajú určitým podnikom výhodné daňové zaobchádzanie, ktoré, aj keď nezahŕňa prevod štátnych prostriedkov, stavia jeho príjemcov do výhodnejšej finančnej situácie, ako je situácia iných daňovníkov, predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok z 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14; pozri rovnako rozsudky z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a citovanú judikatúru, a z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 145 a citovanú judikatúru).

115 V prípade daňových opatrení možno samotnú existenciu výhody preukázať len porovnaním s takzvaným „bežným“ zdanením (rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takéto opatrenie preto priznáva svojmu príjemcovi hospodársku výhodu, pokiaľ znižuje náklady, ktoré obvykle zaťažujú rozpočet podniku, a hoci nie je subvenciou v doslovnom zmysle slova, má z tohto dôvodu rovnakú povahu a rovnaké účinky (rozsudky z 9.októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22, a z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 146).

116 Na účely určenia, či ide o daňovú výhodu, treba preto porovnať situáciu príjemcu, ktorá vyplýva z uplatnenia dotknutého opatrenia, s jeho situáciou v prípade, ak by toto opatrenie neexistovalo (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 2018, Cellnex Telecom a Telecom Castilla-La

Mancha/Komisia, C-91/17 P a C-92/17 P, neuverejnený, EU:C:2018:284, bod 114) a uplatnili by sa bežné pravidlá zdanenia (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 147).

117 V súvislosti s určením daňovej situácie integrovanej spoločnosti, ktorá je členom skupiny podnikov, treba na úvod zdôrazniť, že ceny transakcií, ktoré vykonala táto spoločnosť vo vnútri skupiny, neboli stanovené v trhových podmienkach. Tieto ceny sú totiž dohodnuté medzi spoločnosťami, ktoré patria do tej istej skupiny, takže na ne nepôsobia trhové sily (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 148).

118 Keď však vnútroštátne daňové právo nerozlišuje medzi integrovanými podnikmi a samostatnými podnikmi na účely ich zdanenia daňou z príjmov právnických osôb, znamená to, že toto právo zdaňuje zisk vyplývajúci z hospodárskej činnosti takéhoto integrovaného podniku takým spôsobom, akoby vyplýval z transakcií uskutočnených za trhové ceny. Za týchto podmienok treba konštatovať, že keď Komisia v rámci právomoci, ktorú jej zveruje článok 107 ods. 1 ZFEÚ, posudzuje daňové opatrenie poskytnuté takémuto integrovanému podniku, môže porovnať daňové zaťaženie takéhoto integrovaného podniku, ktoré vyplýva z uplatnenia uvedeného daňového opatrenia, s daňovým zaťažením podniku nachádzajúceho sa v porovnateľnej skutkovej situácii a vykonávajúceho svoje činnosti v trhových podmienkach, ktoré vyplýva z uplatnenia bežných pravidiel zdanenia podľa vnútroštátneho práva (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 149).

119 Tieto závery inak potvrdzuje rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), ktorý sa týkal belgického daňového práva, ktoré stanovilo, že s integrovanými spoločnosťami a so samostatnými spoločnosťami sa zaobchádza za rovnakých podmienok. Súdny dvor totiž v bode 95 tohto rozsudku uznal, že je potrebné porovnať režim pomoci, ktorý predstavuje výnimku, so „všeobecným daňovým režimom na základe rozdielov medzi príjmami a nákladmi podniku prevádzkujúceho svoju činnosť v podmienkach voľnej hospodárskej súťaže“ (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 150).

120 Ak v tomto rámci vnútroštátne orgány prostredníctvom daňového opatrenia poskytnutého integrovanej spoločnosti schválili určitú cenovú úroveň pre transakciu vo vnútri skupiny, Komisia môže na základe článku 107 ods. 1 ZFEÚ preskúmať, či táto cenová úroveň zodpovedá úrovni, ktorá by sa uplatnila v trhových podmienkach, s cieľom overiť, či z toho vyplýva zníženie nákladov obvykle zaťažujúcich rozpočet daného podniku, ktoré mu tak poskytuje výhodu v zmysle uvedeného článku.

121 Navyše treba spresniť, že keď Komisia uplatňuje princíp nezávislého vzťahu, aby preskúmala, či zdaniteľný zisk integrovaného podniku podľa daňového opatrenia zodpovedá spoľahlivému odhadu zdaniteľného zisku vyplývajúceho z trhových podmienok, môže konštatovať existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ len pod podmienkou, že rozdiel medzi oboma porovnávanými údajmi ide nad rámec nepresností vyplývajúcich z metódy použitej na výpočet uvedeného odhadu (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 152).

122 Hoci Komisia nemôže byť formálne viazaná smernicou OECD, nič to nemení na tom, že táto smernica vychádza z prác, ktoré vykonali skupiny odborníkov, že vyjadruje konsenzus dosiahnutý na medzinárodnej úrovni, pokiaľ ide o transferové oceňovanie, a že z tohto dôvodu má určitý praktický význam pri výklade otázok týkajúcich sa transferového oceňovania (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 155).

123 V tejto súvislosti treba uviesť, že ak Komisia zistí metodologickú chybu v daňovom opatrení, ktoré je predmetom preskúmania, nemožno dospieť k záveru, že samotné nedodržanie metodologických pravidiel má nevyhnutne za následok zníženie daňovej povinnosti. Je ešte potrebné, aby Komisia preukázala, že na základe metodologických pochybení, ktoré zistila v dotknutom záväznom daňovom stanovisku, nemožno dospieť k spoľahlivému odhadu nezávislého trhového výsledku a že tieto pochybenia viedli k zníženiu zdaniteľného zisku v porovnaní s daňovou povinnosťou vyplývajúcou z uplatnenia bežných pravidiel zdanenia obsiahnutých vo vnútroštátnom práve na podnik, ktorý sa nachádza v skutkovej situácii porovnateľnej so situáciou dotknutého podniku a ktorý vykonáva svoje činnosti v trhových podmienkach. Samotné zistenie metodologickej chyby tak v zásade samo osebe nestačí na preukázanie, že daňové stanovisko poskytlo výhodu určitej spoločnosti a teda na preukázanie existencie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ZFEÚ (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 201).

124 Ako to totiž v podstate zdôraznilo Luxemburské veľkovojvodstvo, podľa ustálenej judikatúry článok 107 ods. 1 ZFEÚ definuje opatrenie, ktoré zmierňuje obvyklé zaťaženie podniku v závislosti od jeho účinkov (pozri rozsudok z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 85 a citovanú judikatúru). Existenciu štátnej pomoci nemožno ani predpokladať, ani vyvodiť z chyby vo výpočte, ktorá nemá vplyv na výsledok.

b) O dôkaznom bremene

125 Treba pripomenúť, že v rámci preskúmania štátnej pomoci je v zásade úlohou Komisie, aby v napadnutom rozhodnutí predložila dôkaz o existencii takej pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisia, T-68/03, EU:T:2007:253, bod 34, a z 25. júna 2015, SACE a Sace BT/Komisia, T-305/13, EU:T:2015:435, bod 95). V tejto súvislosti je Komisia povinná viesť konanie o preskúmaní dotknutých opatrení s náležitou starostlivosťou a nestranne, aby pri prijímaní konečného rozhodnutia, ktorým sa potvrdzuje existencia a prípadne nezlučiteľnosť alebo protiprávnosť pomoci, mala k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 194; pozri rovnako v tomto zmysle rozsudky z 2. septembra 2010, Komisia/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90, a z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 63).

126 Z toho vyplýva, že Komisia bola v napadnutom rozhodnutí povinná preukázať, že boli splnené podmienky existencie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tejto súvislosti treba konštatovať, že hoci je nesporné, že členský štát disponuje pri schvaľovaní transferových cien voľnou úvahou, táto voľná úvaha však nemôže Komisiu zbavovať jej právomoci preskúmať, či dotknuté transferové ceny nevedú k poskytnutiu selektívnej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tejto súvislosti musí Komisia zohľadniť skutočnosť, že princíp nezávislého vzťahu jej umožňuje overiť, či transferová cena odsúhlasená členským štátom zodpovedá spoľahlivému odhadu trhového výsledku a či rozdiel prípadne zistený pri tomto preskúmaní nejde nad rámec nepresností vyplývajúcich z metódy použitej na výpočet uvedeného odhadu (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 196).

c) O rozsahu preskúmania, ktoré má vykonať Všeobecný súd

127 K rozsahu preskúmania, ktoré má vykonať Všeobecný súd v prejednávanej veci, treba uviesť, že ako vyplýva z článku 263 ZFEÚ, predmetom žaloby o neplatnosť je preskúmanie zákonnosti aktov prijatých inštitúciami Únie, ktoré sú v tomto článku vymenované. Cieľom ani dôsledkom analýzy žalobných dôvodov uvedených v takejto žalobe nie je teda nahradiť úplné vyšetrovanie veci v správnom konaní (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 197; pozri rovnako v tomto zmysle rozsudok z 2. septembra 2010, Komisia/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 84).

128 Pokiaľ ide o oblasť štátnej pomoci, treba pripomenúť, že pojem štátnej pomoci tak, ako je definovaný v Zmluve o FEÚ, je právnym pojmom a má sa vykladať na základe objektívnych kritérií. Z tohto dôvodu musí súd Únie v zásade a so zreteľom na konkrétne okolnosti sporu, o ktorom rozhoduje, ako aj na technickú povahu alebo zložitosť posúdení Komisie, celkovo preskúmať, či opatrenie patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudky zo 4. septembra 2014, SNCM a France/Corsica Ferries France, C-533/12 P a C-536/12 P, EU:C:2014:2142, bod 15; z 30. novembra 2016, Komisia/Francúzsko a Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, bod 87, a z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 198).

129 Pokiaľ ide o otázku, či je metóda transferového oceňovania integrovanej spoločnosti v súlade s princípom nezávislého vzťahu, treba pripomenúť, ako už bolo uvedené vyššie, že keď Komisia používa tento nástroj v rámci svojho posúdenia podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, musí zohľadniť jeho približný charakter. Preskúmanie Všeobecného súdu má teda overiť, či pochybenia zistené v napadnutom rozhodnutí, na základe ktorých Komisia konštatovala výhodu, idú nad rámec nepresností vyplývajúcich z uplatnenia metódy určenej na výpočet spoľahlivého odhadu trhového výsledku (rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 199).

2. O žalobných dôvodoch a tvrdeniach napádajúcich hlavné zistenie výhody

130 Ako je uvedené v bode 103 vyššie, prostredníctvom druhej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17, a prostredníctvom prvého až štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-318/18, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon tvrdia, že Komisia porušila článok 107 ods. 1 ZFEÚ, keď dospela k záveru o existencii výhody pre spoločnosť LuxOpCo v rámci hlavného zistenia výhody nachádzajúceho sa v oddiele 9.2.1 napadnutého rozhodnutia (odôvodnenia 409 až 561 napadnutého rozhodnutia). Konkrétnejšie, prostredníctvom týchto žalobných dôvodov a tvrdení Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon napádajú úvahu Komisie nachádzajúcu sa v odôvodneniach 394, 395 a 401 až 579 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorej vykonávanie dotknutého záväzného daňového stanoviska počas posudzovaného obdobia viedlo k zníženiu odmeny spoločnosti LuxOpCo, a tak jej daňovej povinnosti, v porovnaní s odmenou, ktorú by mala dostať bez uvedeného stanoviska, ak by sa s ňou zaobchádzalo ako s akoukoľvek inou zdaniteľnou spoločnosťou nachádzajúcou sa v porovnateľnej situácii. Prostredníctvom svojich tvrdení uplatnených voči hlavnému zisteniu výhody chcú Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon spochybniť najmä zistenie Komisie, podľa ktorého sa spoločnosť LuxSCS mala považovať za testovanú stranu pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia. Chcú tiež napadnúť správnosť uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia na spoločnosť LuxOpCo zo strany Komisie.

131 Ako je zdôraznené v bode 110 vyššie, Írsko vo svojom vyjadrení vedľajšieho účastníka konania uvádza tvrdenia na podporu prvého žalobného dôvodu Luxemburského veľkovojvodstva.

132 V tomto rámci sa Írsko vyjadruje k mnohým právnym otázkam nastoleným výkladom pojmu „princíp nezávislého vzťahu“ tak, ako ho uplatnila Komisia v tomto prípade, ako aj v niektorých nedávnych veciach týkajúcich sa štátnej pomoci v daňovej oblasti. Írsko predovšetkým tvrdí, že judikatúra súdu Únie, a to rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), „neuvádza, že členské štáty sú povinné uplatňovať [princíp nezávislého vzťahu]“. Podľa tohto členského štátu uvedená judikatúra neposkytuje ani žiaden základ pre povinnosť Luxemburska uplatňovať princíp nezávislého vzťahu (v podobe obhajovanej Komisiou) v luxemburskom vnútroštátnom práve. Írsko napokon tvrdí, že v rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), Súdny dvor neidentifikoval princíp nezávislého vzťahu, ktorý je súčasťou práva Únie bez ohľadu na to, čo stanovuje vnútroštátne právo.

a) O prípustnosti niektorých tvrdení Írska týkajúcich sa existencie výhody

133 Komisia namieta neprípustnosť tvrdení uvádzaných Írskom na podporu prvého žalobného dôvodu Luxemburského veľkovojvodstva. Podľa jej názoru totiž Írsko tvrdí, že zohľadnila nesprávny výklad pojmu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ tým, že použila nevhodné kritérium, a to princíp nezávislého vzťahu „*sui generis*“, hoci Luxemburské veľkovojvodstvo prostredníctvom svojho prvého žalobného dôvodu v skutočnosti skôr uviedlo, že Komisia nesprávne uplatnila princíp nezávislého vzťahu.

134 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že aj keď článok 40 tretí odsek Štatútu Súdneho dvora Európskej únie a články 142 ods. 3 a článok 145 ods. 2 písm. b) Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu nebránia tomu, aby vedľajší účastník konania uviedol nové alebo odlišné tvrdenia od tvrdení účastníka konania, ktorého podporuje, pretože inak by sa jeho vedľajšie účastníctvo obmedzovalo len na opakovanie tvrdení uvedených v žalobe, nemožno pripustiť, aby mu tieto ustanovenia umožnili prostredníctvom nových dôvodov zmeniť alebo skresliť rámec sporu vymedzený žalobou (pozri rozsudok z 20. septembra 2019, Le Port de Bruxelles a Région de Bruxelles-Capitale/Komisia, T-674/17, neuverejnený, EU:T:2019:651, bod 44 a citovanú judikatúru).

135 Inými slovami, tieto ustanovenia priznávajú vedľajšiemu účastníkovi konania právo samostatne uplatňovať nielen tvrdenia, ale aj dôvody, pokiaľ podporujú návrhy niektorého z hlavných účastníkov konania a nie sú úplne nesúvisiace s úvahami, ktoré sú základom sporu, tak ako vznikol medzi žalobcom a žalovaným, čo by malo za následok zmenu predmetu tohto sporu (pozri rozsudok z 20. septembra 2019, Le Port de Bruxelles a Région de Bruxelles-Capitale/Komisia, T-674/17, neuverejnený, EU:T:2019:651, bod 45 a citovanú judikatúru).

136 V tomto prípade treba uviesť, že tvrdenia Írska sa v podstate týkajú právneho základu povinnosti uplatňovať princíp nezávislého vzťahu uloženej Luxemburskému veľkovojvodstvu, na ktorý sa odvoláva Komisia. Írsko teda spochybňuje právne východiská tohto princípu tak, ako ho uplatnila Komisia v napadnutom rozhodnutí. Tvrdenia Írska sa navyše týkajú výkladu obsahu tohto princípu a nie jeho uplatnenia prostredníctvom metódy transferového oceňovania.

137 Nie je však sporné, že princíp nezávislého vzťahu tak, ako sa uplatňuje v tomto prípade, možno vyvodiť z článku 164 ods. 3 LIR o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Táto skutočnosť vyplýva najmä z odôvodnenia 241 napadnutého rozhodnutia, pričom účastníci konania tento záver nespochybnili. Prvý žalobný dôvod Luxemburského veľkovojvodstva sa nezaoberal tým, aké je právne východisko tohto princípu, ani otázkami jeho výkladu. Prostredníctvom svojho prvého žalobného dôvodu Luxemburské veľkovojvodstvo v skutočnosti uvádza existenciu údajných pochybení pri tom, ako Komisia uplatnila niektoré metódy transferového oceňovania v rámci svojho odôvodnenia týkajúceho sa existencie výhody, keďže tieto metódy umožňujú v konečnom dôsledku konštatovať, či licenčný poplatok zodpovedá nezávislému trhovému výsledku.

138 Z toho vyplýva že tvrdenia uvádzané Írskom na podporu prvého žalobného dôvodu Luxemburského veľkovojvodstva nesúvisia s úvahami, ktoré sú základom jeho prvého žalobného dôvodu. Tieto tvrdenia musia byť preto zamietnuté ako neprípustné.

b) O dôvodnosti žalobných dôvodov a tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon týkajúcich sa hlavného zistenia výhody

139 Okrem skutočností vysvetlených v bode 130 vyššie treba uviesť, že v rámci prvej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17 a v rámci prvého žalobného dôvodu vo veci T-318/18 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon spochybňujú, že bolo dôvodné odmietnutie Komisie použiť metódu CUP v rámci následnej analýzy na základe porovnateľných zmlúv, ktoré Komisii predložila spoločnosť Amazon.com.

140 V rámci prvej a druhej výhrady uvedených v druhej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17 a v rámci druhého žalobného dôvodu vo veci T-318/18 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon tvrdia, že funkčná analýza, ktorú Komisia vykonala pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia, je nesprávna, pretože Komisia dospela k záveru, že spoločnosť LuxSCS bola najmenej komplexnou stranou a že uplatnenie metódy čistého obchodného rozpätia Komisiou sa zakladalo na nesprávnych metodologických rozhodnutiach.

141 V rámci druhej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17 a v rámci tretieho žalobného dôvodu vo veci T-318/18 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon tvrdia, že Komisia vo svojej hlavnej analýze svojvoľne a zaujato vyberala medzi svedeckými výpoveďami vyplývajúcimi z amerického konania spomenutého v bode 14 vyššie.

142 V rámci tretej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17, ako aj v rámci šiestej časti druhého žalobného dôvodu a v rámci štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-318/18, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon tvrdia, že výsledok, ktorý získala Komisia v napadnutom rozhodnutí sa odlišuje od spoľahlivého odhadu nezávislého trhového výsledku.

143 Tvrdenia, ktoré uvádza Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon proti hlavnému zisteniu výhody tak v podstate napádajú jednak skutočnosť, že Komisia vylúčila použitie metódy CUP a jednak uplatnenie metódy čistého obchodného rozpätia zo strany Komisie.

144 Pokiaľ ide o tvrdenia napádajúce skutočnosť, že Komisia vylúčila použitie metódy CUP, treba uviesť, že nie je sporné, že v dotknutom záväznom daňovom stanovisku nebola použitá táto metóda. Hoci totiž táto metóda bola preskúmaná v správe o transferovom oceňovaní z roku 2003, predloženej daňovým orgánom na podloženie žiadosti o vydanie záväzného daňového stanoviska, nebola zohľadnená v liste z 23. októbra 2003, ktorým Amazon požiadala o odsúhlasenie metódy výpočtu licenčného poplatku (pozri bod 9 vyššie). Ako vyplýva

predovšetkým z odôvodnenia 542 napadnutého rozhodnutia, Komisia sa vo svojej analýze, ktorá mala preukázať existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, opierala iba o metódu čistého obchodného rozpätia. Naproti tomu posúdenia Komisie, ktoré majú vylúčiť použiteľnosť metódy CUP (odôvodnenia 521 až 538 napadnutého rozhodnutia), nemôžu preukazovať existenciu prvej podmienky článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Keďže je na Komisii, aby preukázala existenciu výhody (pozri body 125 až 126 vyššie) a keďže posúdenia Komisie, ktoré majú vylúčiť použiteľnosť metódy CUP, neumožňujú takéto preukázanie, je zbytočné zaoberať sa tvrdeniami a žalobnými dôvodmi žalobkýň, ktoré sa týkajú metódy CUP.

145 Pokiaľ ide o tvrdenia napádajúce dôvodnosť posúdení Komisie týkajúcich sa uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia touto inštitúciou (pozri body 146 až 297 nižšie), bude treba v prvom rade zdôrazniť, ktorá je relevantná verzie smernice OECD o transferovom oceňovaní (pozri body 146 až 155 nižšie). Po druhé bude treba overiť, či sú Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon oprávnené tvrdiť, že Komisia sa dopustila pochybení pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia v napadnutom rozhodnutí, čo by vyvrátilo jej hlavné zistenie týkajúce sa výhody (pozri body 156 až 297 nižšie).

1) O časovej relevantnosti niektorých smerníc OECD použitých Komisiou na účely uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia

146 Na účely preukázania existencie výhody Komisia v oddiele 9.2 napadnutého rozhodnutia uplatnila viacero usmernení OECD v oblasti transferového oceňovania v ich rôznych verziách.

147 V rámci prvej výhrady uvedenej v druhej časti jeho druhého žalobného dôvodu Luxemburské veľkovojvodstvo v podstate tvrdí, že v tomto prípade treba zohľadniť hospodársky kontext a právny rámec, ktoré existovali v roku 2003. Bez ohľadu na to, že v čase prijatia dotknutého záväzného daňového stanoviska, v roku 2003, ako aj v čase jeho posledného predĺženia v roku 2010, bola smernica OECD iba orientačnými, nezáväznými usmerneniami pre luxemburské orgány, bola jedinou smernicou OECD, ktorá bola k dispozícii v čase prijatia záväzného daňového stanoviska, smernica OECD vo verzii z roku 1995. V napadnutom rozhodnutí však Komisia odkázala na smernicu OECD vo verziách z rokov 2010 a 2017, čo predstavuje nenáležité časové uplatnenie referenčného rámca, ktorý treba určiť na základe skutkového stavu a metód oceňovania, ktoré existovali v čase prijatia dotknutých opatrení.

148 Amazon dodáva, že smernica OECD vo verziách z rokov 2010 a 2017 priniesla viacero významných zmien v porovnaní s verziou z roku 1995, ako je napríklad zavedenie metódy analýzy funkcií „vývoj, vylepšovanie, udržiavanie, ochrana a využitie“ (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation, ďalej len „funkcie DEMPE“). Amazon konkrétne spochybňuje relevantnosť použitia tejto metódy Komisiou, keďže táto metóda sa objavila až po dátume prijatia dotknutého záväzného daňového stanoviska, teda vo verzii smernice OECD z roku 2017.

149 Komisia popiera tieto tvrdenia.

150 Komisia najprv uvádza, že v napadnutom rozhodnutí neuplatňuje smernicu OECD tak, akoby bola záväznou normou, ale že išlo o nástroj, ktorý jej pomohol uplatniť kritérium stanovené Súdnym dvorom v bode 95 rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416). Podľa Komisie, na rozdiel od toho, čo zrejme tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo, luxemburská daňová správa pravidelne vychádza z tejto smernice pri výklade princípu nezávislého vzťahu, takže princípy OECD zostávajú v tomto prípade relevantné.

151 Komisia ďalej dodáva, že všetky zistenia formulované v napadnutom rozhodnutí sa zakladajú na smernici OECD vo verzii z roku 1995 a že odkazy na smernicu OECD vo verziách z rokov 2010 a 2017 sú uvádzané iba vtedy, keď tieto neskoršie verzie objasňujú smernicu v jej verzii z roku 1995 bez jej zmeny.

152 V tomto prípade z niekoľkých poznámok pod čiarou napadnutého rozhodnutia vyplýva, že Komisia založila, aj keď iba čiastočne, svoje posúdenia týkajúce sa existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ nielen na smernici OECD vo verzii z roku 1995, ale aj na verziách tejto smernice z rokov 2010 a 2017. K verziám smernice OECD z roku 1995, 2010 a 2017 treba uviesť, že tieto verzie sa odlišujú vo viacerých bodoch a to v rôznej miere. Tieto rozdiely sa pohybujú od jednoduchých spresnení, ktoré nemajú žiaden vplyv na podstatu predchádzajúcich verzií až po úplne nové doplnenia, teda odporúčania, ktoré neboli ani implicitne obsiahnuté v predchádzajúcich verziách. Jedným z úplne nových doplnení smernice OECD, ktorý sa objavil až vo verzii z roku 2017, je metóda analýzy funkcií DEMPE (pozri bod 148 vyššie). V rámci svojho hlavného zistenia existencie hospodárskej výhody sa Komisia zamerala najmä na túto metódu analýzy.

153 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že ako vyplýva z článku 1 a implicitne najmä z odôvodnení 394 a 620 napadnutého rozhodnutia, dotknutým opatrením, ktoré identifikovala Komisia, je dotknuté záväzné daňové stanovisko, ako aj neskoršie prijímanie ročných daňových priznaní spoločnosti LuxOpCo k dani z príjmov právnických osôb, ktoré sa zakladali na uvedenom stanovisku. Počas posudzovaného obdobia spoločnosť LuxOpCo robila svoje daňové priznania na základe metódy výpočtu odsúhlasenej v dotknutom záväznom daňovo stanovisku a toto stanovisko bolo predĺžené v rokoch 2006 a 2010.

154 Vzhľadom na tieto skutočnosti treba konštatovať, že Komisia mohla založiť svoje posúdenia týkajúce sa existencie výhody na usmerneniach vyplývajúcich zo smernice OECD vo verzii z roku 1995, ktoré sú napokon iba nezáväzným nástrojom. Naproti tomu v rozsahu, v akom Komisia vychádzala zo smernice OECD vo verzii z roku 2010, táto verzia nie je relevantná, pokiaľ nejde iba o užitočné objasnenie usmernení už vyplývajúcich z verzie z roku 1995 bez ďalšieho doplnenia. Smernica OECD vo verzii z roku 2017 inak nie je v tomto prípade relevantná, pretože bola uverejnená až po posudzovanom období a to v rozsahu, v akom sa odporúčania, ktoré sa v nej nachádzajú, značne zmenili v porovnaní s usmerneniami z roku 1995.

155 Predovšetkým metódu analýzy funkcií DEMPE nemožno považovať v tomto prípade za relevantnú z časového hľadiska, pretože predstavuje nástroj, ktorý bol vypracovaný až vo verzii smernice OECD z roku 2017.

2) O údajných pochybeniach, ktorých sa dopustila Komisia pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia v napadnutom rozhodnutí

156 Ako je uvedené v bode 9 vyššie, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon napádajú celý rad posúdení Komisie súvisiacich s uplatnením metódy čistého obchodného rozpätia v rámci hlavného zistenia výhody.

157 Na pripomenutie treba uviesť, že metóda čistého obchodného rozpätia je nepriamou metódou transferového oceňovania. Ako je opísané v bode 3.26 smernice OECD vo verzii z roku 1995, táto metóda spočíva v tom, že sa vo vzťahu ku vhodnej základni určí čistý zisk, ktorý dosahuje daňovník z kontrolovanej transakcie alebo kontrolovaných transakcií, ktoré spolu úzko súvisia alebo sú vzájomne prepojené. Na účely určenia tejto vhodnej základne treba vybrať ukazovateľ ziskovosti,

ako sú napríklad náklady, predaje alebo aktíva. Ukazovateľ čistého zisku dosiahnutého daňovníkom z kontrolovanej transakcie musí byť určený odkazom na ukazovateľ čistého zisku, ktorý ten istý daňovník alebo nezávislý podnik dosahuje z porovnateľných transakcií na voľnom trhu.

158 Ako vyplýva z bodu 3.26 smernice OECD vo verzii z roku 1995, metóda čistého obchodného rozpätia predpokladá identifikáciu strany transakcie, pre ktorú je testovaný ukazovateľ ziskovosti, napríklad marža k nákladom. Táto strana sa označuje ako „testovaná strana“. Ide o stranu, ktorej tzv. „nezávislú trhovú“ maržu treba určiť. Vo všeobecnosti je testovanou stranou tá, na ktorú možno čo najspoľahlivejšie uplatniť metódu transferového oceňovania a pre ktorú možno nájsť čo najspoľahlivejšie porovnateľné údaje.

159 Výber testovanej strany sa robí na základe funkčnej analýzy strán transakcie vo vnútri skupiny. Podľa bodu 3.43 smernice OECD o transferovom oceňovaní vo verzii z roku 1995 bude testovanou stranou najčastejšie strana, ktorej funkčná analýza je najmenej komplexná. Podľa chápania už v období, na ktoré sa vzťahovala smernica z roku 1995, funkčná analýza najčastejšie zahŕňa preskúmanie funkcií vykonávaných subjektom, držaných aktív a znášaných rizík.

160 Navyše treba uviesť, že metóda čistého obchodného rozpätia sa považuje za vhodnú metódu na testovanie nezávislej trhovej odmeny strany, ktorá neprináša žiadny unikátny alebo hodnotný vklad do transakcie, ktorá je predmetom analýzy transferových cien.

161 V tomto prípade Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon nenapádajú výber metódy čistého obchodného rozpätia Komisiou ako taký. Naproti tomu spochybňujú iba to, že Komisia túto metódu uplatnila správne. Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon napádajú po prvé, funkčnú analýzu vykonanú Komisiou a výber spoločnosti LuxSCS ako testovanej strany na účely uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia, po druhé výpočet odmeny spoločnosti LuxSCS, teda výber ukazovateľa ziskovosti a sadzbu prirážky zohľadnenú Komisiou pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia, a po tretie, spoľahlivosť získaného výsledku.

i) O funkčnej analýze a výbere spoločnosti LuxSCS ako testovanej strany Komisiou

162 Odôvodnenia 409 až 561 napadnutého rozhodnutia, teda odôvodnenia, ktoré sa vzťahujú na hlavné zistenie existencie výhody, majú v podstate preukazovať, že v tomto prípade mali luxemburské daňové orgány použiť metódu čistého obchodného rozpätia a pritom zohľadniť spoločnosť LuxSCS ako testovanú stranu, pretože táto spoločnosť je so zreteľom na funkčnú analýzu vykonanú Komisiou „najmenej komplexnou“ stranou. Z týchto odôvodnení tiež vyplýva, že podľa Komisie, ak by luxemburské daňové orgány použili metódu čistého obchodného rozpätia a pritom zohľadnili spoločnosť LuxSCS ako testovanú stranu, odmena spoločnosti LuxOpCo by bola vyššia ako odmena určená podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska. Podľa Komisie by teda použitie metódy čistého obchodného rozpätia pri zohľadnení spoločnosti LuxSCS ako testovanej strany viedlo k nižšiemu licenčnému poplatku pre spoločnosť LuxSCS a tak k vyššej odmene pre spoločnosť LuxOpCo.

163 V rámci druhej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17 a v rámci druhého žalobného dôvodu vo veci T-318/18 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon napádajú funkčnú analýzu vykonanú Komisiou. Tvrdia najmä, že Komisia minimalizovala funkcie vykonávané spoločnosťou LuxSCS, ako aj ňou používané aktíva a znášané riziká. Podľa ich názoru spoločnosť LuxSCS

vlastnila nehmotný majetok a vykonávala unikátne a hodnotné funkcie a preto nemohla byť zohľadnená ako testovaná strana na účely použitia metódy čistého obchodného rozpätia Komisiou.

164 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že svojou argumentáciou týkajúcou sa hlavného zistenia existencie výhody Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon nespochybňujú, že Komisia dôvodne vybrala metódu čistého obchodného rozpätia ako vhodnú metódu na určenie, že licenčný poplatok má nezávislú trhovú povahu. Keď Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon spochybňujú posúdenia Komisie týkajúce sa funkčnej analýzy spoločnosti LuxSCS nachádzajúce sa v oddiele 9.2.1.1 napadnutého rozhodnutia, chcú teda v podstate napadnúť tvrdenie Komisie, podľa ktorého mali luxemburské daňové orgány pri použití metódy čistého obchodného rozpätia považovať za „najmenej komplexnú“ a teda za testovanú stranu spoločnosť LuxSCS.

165 Na účely odpovede na tieto tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon, podľa ktorých Komisia nebola oprávnená dospieť k záveru, že luxemburské daňové orgány mali použiť metódu čistého obchodného rozpätia a pritom zohľadniť spoločnosť LuxSCS ako testovanú stranu, nie je nevyhnutné overiť opodstatnenosť funkčnej analýzy spoločnosti LuxOpCo. Naproti tomu, keďže Komisia chcela použiť metódu čistého obchodného rozpätia a pritom zohľadniť ako testovanú stranu spoločnosť LuxSCS, stačí overiť opodstatnenosť funkčnej analýzy spoločnosti LuxSCS tak, ako táto analýza vyplýva z oddielu 9.2.1.1 napadnutého rozhodnutia, a zistiť, či so zreteľom na túto analýzu bolo možné dostatočne spoľahlivo uplatniť metódu čistého obchodného rozpätia na spoločnosť LuxSCS.

166 V tejto súvislosti treba na úvod pripomenúť, že podľa bodu 3.43 smernice OECD vo verzii z roku 1995 strana, na ktorú sa uplatňuje metóda čistého obchodného rozpätia, „musí byť podnik, pre ktorý možno identifikovať spoľahlivé údaje o najviac porovnateľných transakciách“, že to „často bude znamenať výber prepojeného podniku, ktorý je najmenej komplexný z podnikov zúčastnených na transakcii, a ktorý nevlastní hodnotný nehmotný majetok ani unikátne aktíva“, a že „výber môže byť obmedzený nedostatkom dostupných údajov“. Inými slovami, hoci podľa tohto bodu vo všeobecnosti platí, že subjekt, pre ktorý existujú najspoľahlivejšie údaje na účely identifikácie porovnateľných transakcií, je často „najmenej komplexným“ subjektom, účelom uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia nie je nutne podmieniť toto uplatnenie identifikáciou „najmenej komplexného“ subjektu. Naproti tomu je pri uplatnení tejto metódy dôležité jednak, aby bola identifikovaná strana, pre ktorú možno nájsť najspoľahlivejšie údaje a jednak otázka, či na túto stranu možno spoľahlivo uplatniť metódu čistého obchodného rozpätia.

167 V dôsledku toho, čo bolo práve vysvetlené v bode 166 vyššie, a ako vyplýva predovšetkým z bodov 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 a 3.43 smernice OECD vo verzii z roku 1995, použitie metódy čistého obchodného rozpätia nevyhnutne znamená nájsť spoľahlivé údaje na porovnanie s testovanou stranou. Kompletnosť posúdení týkajúcich sa funkčnej analýzy, preskúmanie funkcií, úvahy týkajúce sa aktív a znášaných rizík, ako aj všetky úvahy týkajúce sa „unikátnej a hodnotnej“ povahy používaných aktív, sú iba kritériami, ktoré treba zohľadniť pri výbere testovanej strany, aby sa zabezpečil spoľahlivý výsledok.

168 S prihliadnutím na tieto úvahy treba preskúmať výhrady spochybňujúce funkčnú analýzu spoločnosti LuxSCS vykonanú Komisiou, ako aj jej záver, že tento subjekt mal byť testovaným subjektom.

169 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v oddiele 9.2.1.1.1 napadnutého rozhodnutia (odôvodnenia 419 až 429 tohto rozhodnutia) Komisia opísala funkcie, ktoré vykonávala spoločnosť LuxSCS v kontrolovanej transakcii.

170 Ako je zhrnuté v odôvodnení 418 napadnutého rozhodnutia, analýza Komisie spočíva v podstate na týchto troch hlavných tvrdenia. Komisia sa v prvom rade domnievala, že spoločnosť LuxSCS nevykonávala „aktívne“ funkcie súvisiace s vývojom, vylepšovaním, správou a využívaním nehmotného majetku, že na to nebola oprávnená kvôli výhradnej licencii udelenej spoločnosti LuxOpCo a že na to nemala ani kapacitu. Komisia ďalej uviedla, že podľa jej názoru spoločnosť LuxSCS nevyužívala aktíva súvisiace s týmto nehmotným majetkom, ale iba pasívne vlastnila uvedený majetok a bola držiteľom licencie k nehmotnému majetku podľa DRN. Komisia napokon uviedla, že spoločnosť LuxSCS ani neniesla, ani nekontrolovala riziká spojené s týmito činnosťami a ani na to nemala prevádzkovú a finančnú kapacitu.

171 V odôvodnení 429 napadnutého rozhodnutia Komisia dospela k záveru, že počas posudzovaného obdobia jedinými funkciami, ktoré bolo možné skutočne považovať za funkcie vykonávané spoločnosťou LuxSCS, boli funkcie súvisiace s udržiavaním jej „právneho vlastníctva“ nehmotného majetku, hoci aj výkon týchto funkcií kontrolovala spoločnosť LuxOpCo. Ako teda vyplýva z odôvodnení 418 a 430 napadnutého rozhodnutia, spoločnosť LuxSCS iba „pasívne“ vlastnila nehmotný majetok.

172 Ďalej v oddiele 9.2.1.1.2 napadnutého rozhodnutia, nazvanom „Majetok používaný spoločnosťou LuxSCS“, a predovšetkým v odôvodnení 430 tohto rozhodnutia, Komisia v podstate znovu pripomenula, že spoločnosť LuxSCS bola iba pasívnym vlastníkom nehmotného majetku. V odôvodnení 431 napadnutého rozhodnutia Komisia spochybnila, že spoločnosť LuxSCS využívala nehmotný majetok tým, že ho na základe licencie prenechala spoločnosti LuxOpCo. V odôvodnení 432 napadnutého rozhodnutia Komisia zopakovala svoje stanovisko, podľa ktorého spoločnosť LuxSCS v každom prípade nemala kapacitu skutočne využívať nehmotný majetok.

173 Napokon v oddiele 9.2.1.1.3 napadnutého rozhodnutia (odôvodnenia 436 až 446 tohto rozhodnutia), nazvanom „Riziká prevzaté spoločnosťou LuxSCS“, Komisia analyzovala riziká, ktoré podstupovala spoločnosť LuxSCS v rozsahu, v akom boli tieto riziká relevantné v rámci licenčnej zmluvy. V odôvodnení 446 uvedeného rozhodnutia dospela v tejto súvislosti k záveru, že sa nebolo možné domnievať, že spoločnosť LuxSCS skutočne niesla riziká spojené s vývojom, vylepšovaním, správou a využívaním nehmotného majetku Amazon a že táto spoločnosť nemala finančnú kapacitu na prevzatie takýchto rizík.

174 Navyše v oddiele 9.2.1.4.1 napadnutého rozhodnutia, nazvanom „Testovanou stranou mala byť spoločnosť LuxSCS“, Komisia v podstate tvrdila, že sa treba vyhnúť zamieňaniu komplexnosti vlastnených aktív s komplexnosťou funkcií vykonávaných stranami dotknutej vnútroskupinovej transakcie (odôvodnenie 546 napadnutého rozhodnutia). Komisia ďalej tvrdila, že nič neumožňovalo predpokladať, že prepojená spoločnosť patriaca do skupiny, ktorá na základe licencie poskytuje nehmotný majetok inej spoločnosti v skupine, vykonáva komplexnejšie funkcie ako táto spoločnosť iba preto, že je právnym vlastníkom komplexného majetku (odôvodnenie 546 napadnutého rozhodnutia). Podľa Komisie teda luxemburská daňová správa mala zamietnuť tvrdenie Amazon, podľa ktorého jednoduché právne vlastníctvo nehmotného majetku predstavovalo samo osebe „unikátny príspevok“. Mala skôr vyžadovať funkčnú analýzu dokazujúcu, že spoločnosť LuxSCS vykonávala „jedinečné a hodnotné funkcie“ (odôvodnenie 547 napadnutého rozhodnutia). Napokon podľa Komisie, hoci spoločnosť LuxSCS bola právnym

vlastníkom nehmotného majetku počas posudzovaného obdobia, funkčná analýza urobená v oddiele 9.2.1.1 napadnutého rozhodnutia preukazuje, že táto spoločnosť nevykonávala žiadnu „aktívnu“ a zásadnú funkciu v súvislosti s jeho vývojom, vylepšovaním, udržiavaním alebo využívaním (odôvodnenie 548 napadnutého rozhodnutia).

175 Posúdenia Komisie týkajúce sa funkcií spoločnosti LuxSCS sa z veľkej časti prekrývajú s posúdeniami týkajúcimi sa aktív používaných spoločnosťou LuxSCS. Platí to aj pre tvrdenia, ktoré Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon uvádzajú proti týmto posúdeniam. Treba preto analyzovať spoločne tieto tvrdenia a potom tvrdenia týkajúce sa rizík, ktoré niesla spoločnosť LuxSCS s cieľom preskúmať, či sa Komisia správne domnievala, že táto spoločnosť mala byť zohľadnená ako testovaný subjekt.

– *O funkciách a aktívach spoločnosti LuxSCS*

176 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon popierajú tvrdenia Komisie týkajúce sa funkcií spoločnosti LuxSCS. Naproti tomu, pokiaľ ide o nehmotný majetok spoločnosti LuxSCS, zhodujú sa na tom, že tento majetok bol „unikátny a hodnotný“, pričom však tieto výrazy nedefinujú.

177 Po prvé, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon vytýkajú Komisii, že nezohľadnila, že smernica OECD vo verzii z roku 1995 stanovovala, že strana, ktorá je vlastníkom nehmotného majetku, vo všeobecnosti nie je testovanou stranou na účely použitia metódy čistého obchodného rozpätia. V tejto súvislosti Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon trvajú na tom, že spoločnosť LuxSCS vlastnila unikátny a hodnotný nehmotný majetok. Technológia poskytnutá spoločnosťou LuxSCS zohrávala centrálnu úlohu pri rozvoji činností skupiny Amazon v Európe. Tento nehmotný majetok bol nevyhnutný pre všetky činnosti skupiny Amazon v Európe. Luxemburské veľkovojvodstvo navyše zdôrazňuje, že keď spoločnosť LuxSCS udelila spoločnosti LuxOpCo licenciu k nehmotnému majetku, umožnila jej tým profitovať z vývoja uskutočňovaného spoločnosťami ATI a A 9 v Spojených štátoch a optimálne využívať tento majetok. Spoločnosť LuxOpCo teda mala platiť odmenu nielen spoločnosti LuxSCS za jej príspevky, ale nepriamo aj americkým spoločnostiam skupiny Amazon za ich príspevky.

178 Po druhé, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon spochybňujú názor Komisie spočívajúci v rozlišovaní medzi tzv. „aktívnymi“ funkciami a tzv. „pasívnymi“ funkciami a v zohľadnení iba týchto pasívnych funkcií na účely funkčnej analýzy. V tejto súvislosti vytýkajú Komisii aj to, že vo funkčnej analýze nezohľadnila, že spoločnosť LuxSCS poskytla nehmotný majetok spoločnosti LuxOpCo v rámci kontrolovanej transakcie. Amazon dodáva, že poskytnutie nehmotného majetku na základe udelenia licencie spoločnosti LuxOpCo predstavuje využívanie tohto majetku spoločnosťou LuxSCS, o ktorom sa uvažuje v bode 6.32 smernice OECD vo verzii z roku 2017.

179 Po tretie, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon tvrdia, že na rozdiel od toho, čo uvádza Komisia, spoločnosť LuxSCS vykonávala unikátne a hodnotné funkcie. V tejto súvislosti uvádzajú najmä to, že spoločnosť LuxSCS prostredníctvom svojej účasti na DRN prispievala k nepretržitému vývoju nehmotného majetku a to aj napriek tomu, že nemala žiadnych zamestnancov. Podľa Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon príspevky amerických subjektov ATI a A 9 spočívajúce v nepretržitom vývoji a vylepšovaní duševného vlastníctva treba pripísať spoločnosti LuxSCS alebo považovať za súčasť jej príspevkov. Podľa ich názoru tak spoločnosť LuxSCS vykonávala „unikátne a hodnotné“ funkcie, ktoré odôvodňovali považovať ju za najkomplexnejšiu stranu transakcie. Amazon navyše tvrdí, že to, či spoločnosť LuxSCS mala

alebo nemala kapacitu prevádzkovať podnik elektronického obchodu úplne sama a bez udelenia licencie k nehmotnému majetku inému subjektu, je irelevantné na účely posúdenia unikátnej povahy jej funkcií.

180 Komisia popiera tieto tvrdenia.

181 Komisia trvá na tom, že spoločnosť LuxSCS iba „pasívne“ vlastnila nehmotný majetok a že ho v skutočnosti nevyužívala. Samotné vlastníctvo unikátneho a hodnotného nehmotného majetku nestačí na to, aby sa tento subjekt považoval za komplexný. V tomto prípade toto vlastníctvo nestačilo ani na odôvodnenie toho, aby bol spoločnosti LuxSCS pripísaný takmer celý zisk dosiahnutý spoločnosťou LuxOpCo, a to aj napriek tomu, že žiadna z činností spoločnosti LuxOpCo by nemohla byť vykonávaná bez prístupu k nehmotnému majetku. Po uzavretí licenčnej zmluvy už spoločnosť LuxSCS nebola oprávnená využívať majetok, ani na to nemala kapacitu. Iba spoločnosť LuxOpCo využívala nehmotný majetok v rámci svojich obchodných činností. V tejto súvislosti Komisia tiež pripomína, že spoločnosť LuxSCS nemala žiadnych zamestnancov a ani kapacitu vykonávať funkcie v súvislosti s vývojom, vylepšovaním a využívaním nehmotného majetku.

182 Podľa Komisie navyše Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon nesprávne odkazujú na príspevky subjektov skupiny Amazon nachádzajúcich sa v Spojených štátoch (pozri bod 179 vyššie), keďže týchto subjektov sa netýka licenčná zmluva a tieto subjekty konajú nezávisle od spoločnosti LuxSCS. Každá funkcia, ktorú tieto subjekty prípadne vykonávali v súvislosti s nehmotným majetkom, okolnosť, že spoločnosť Amazon.com usmerňovala spoločnosti LuxSCS alebo LuxOpCo alebo aj charakteristické črty vstupnej zmluvy a DRN sú teda irelevantné na účely funkčnej analýzy spoločnosti LuxSCS. Vývojárske funkcie vykonávané spoločnosťami ATI a A 9 teda nemožno pripísať spoločnosti LuxSCS, keďže rôzne strany DRN konajú na svoj vlastný účet a na svoje vlastné nebezpečenstvo. Komisia tvrdí, že v každom prípade vstupná zmluva a DRN už stanovili nezávislú trhovú odmenu za funkcie vykonávané spoločnosťami ATI a A 9 v súvislosti s nehmotným majetkom. Akákoľvek iná vnútroskupinová transakcia medzi americkými subjektami a spoločnosťou LuxOpCo v súvislosti s nehmotným majetkom, ktorej existenciu ani Luxemburské veľkovojvodstvo ani Amazon v každom prípade nepreukázali, nemôže odôvodniť platbu zostatkového zisku spoločnosti LuxOpCo v prospech spoločnosti LuxSCS.

183 V tejto súvislosti treba v prvom rade pripomenúť, ako už bolo uvedené v bode 166 vyššie, že podľa bodu 3.43 smernice OECD vo verzii z roku 1995 „prepojený podnik, na ktorý sa uplatňuje metóda čistého obchodného rozpätia, musí byť podnik, pre ktorý možno identifikovať spoľahlivé údaje o najviac porovnateľných transakciách“, a to „často bude znamenať výber prepojeného podniku, ktorý je najmenej komplexný z podnikov zúčastnených na transakcii, a ktorý nevlastní hodnotný nehmotný majetok ani unikátne aktíva“. Pojem „unikátne“ alebo „hodnotné aktíva“ nie je výslovne vysvetlený vo verzii smernice OECD z roku 1995.

184 Z bodu 3.43 smernice OECD vo verzii z roku 1995 vyplýva, že táto smernica odporúčala, aby strana vlastniaca unikátne a hodnotné aktíva nebola zohľadnená ako testovaná strana na účely použitia metódy čistého obchodného rozpätia, ale uprednostňovala, aby ňou bola druhá strana kontrolovanej transakcie. V pozadí uvedeného bodu 3.43 je logika, podľa ktorej je vo všeobecnosti zložitejšie nájsť spoľahlivé porovnateľné údaje na účely preskúmania strany kontrolovanej transakcie, ktorá vlastní unikátny a hodnotný nehmotný majetok. Toto chápanie vyplývalo aj z bodu 6.26 smernice OECD vo verzii z roku 1995. Podľa tohto bodu v prípadoch zahŕňajúcich nehmotný majetok vysokej hodnoty mohlo byť ťažké nájsť porovnateľné transakcie medzi nezávislými podnikmi. Z toho istého bodu vyplýva, že samotné vlastníctvo unikátneho

alebo hodnotného nehmotného majetku sťažuje identifikáciu porovnateľných údajov. Treba uviesť, že bod 6.26 smernice OECD vo verzii z roku 1995 spočíva na predpoklade, podľa ktorého nehmotný majetok možno považovať za „unikátny“, keď pre tento majetok neexistujú porovnateľné údaje. Nehmotný majetok je „hodnotný“, keď umožňuje dosahovať značné príjmy. Okrem toho treba uviesť, že toto chápanie zodpovedá definícii pojmu, ktorá sa nachádza v bode 6.17 smernice OECD vo verzii z roku 2017. Z tohto bodu vyplýva, že „unikátny a hodnotný nehmotný majetok“ je majetok, ktorý po prvé, nie je porovnateľný s nehmotným majetkom používaným stranami potenciálne porovnateľných transakcií, a po druhé, ktorého používanie v obchodných transakciách by malo viesť k väčším budúcim ekonomickým ziskom ako by bolo možné dosiahnuť bez tohto nehmotného majetku.

185 V tomto prípade po prvé nie je sporné, že spoločnosť LuxSCS mala práva k nehmotnému majetku skupiny Amazon v Európe a že tento majetok poskytovala spoločnosti LuxOpCo na základe licenčnej zmluvy.

186 V tejto súvislosti treba okrem skutočností uvedených v bodoch 4 a 5 vyššie zdôrazniť, že podľa zmluvy o prevode uzavretej 1. januára 2005 medzi spoločnosťami ATI a LuxSCS, ktorá je súčasťou vstupnej zmluvy, bolo na spoločnosť LuxSCS prevedené vlastnícke právo k časti tohto majetku (pozri body 3.1 a 3.2 uvedenej zmluvy), a to predovšetkým a hlavne internetové doménové mená v Európe, ako sú amazon.co.uk, amazon.fr a amazon.de.

187 Na základe licenčnej zmluvy uzavretej 1. januára 2005 medzi spoločnosťami ATI a LuxSCS ďalej spoločnosť LuxSCS získala právo používať v Európe väčšiu časť nehmotného majetku skupiny Amazon, ktorý existoval už pred rokom 2005, konkrétne technológiu, vynálezy patenty, ochranné známky, práva súvisiace so zákazníkmi atď., pričom išlo o nevýhradné právo.

188 Navyše podľa bodu 6.2 písm. a) a bodu 6.3 písm. a) DRN bola spoločnosť LuxSCS držiteľom nevýhradnej licencie k predmetom duševného vlastníctva spoločností A 9 a ATI, vyvinutým po roku 2005, ako aj k odvodeným dielam vyvinutým po roku 2005 z nehmotného majetku, ktorého právnym vlastníkom bola.

189 Spoločnosť LuxSCS napokon uzavrela aj licenčnú zmluvu a zmluvu o prevode práv vyplývajúcich z duševného vlastníctva (Intellectual Property Assignment and License Agreement) s európskymi prepojenými spoločnosťami, na základe ktorých nadobudla prihlásené ochranné známky a práva vyplývajúce z duševného vlastníctva k európskym internetovým stránkam týchto spoločností.

190 Spoločnosť LuxSCS tak mala práva k nehmotnému majetku, ktorý zahŕňal tieto tri kategórie duševného vlastníctva: technológiu, nehmotný majetok súvisiaci s marketingom a zákaznícke údaje. Technológia zahŕňala kompletnú škálu vzťahujúcu sa na všetky aspekty činnosti skupiny Amazon a najmä technológie pre softvérovú platformu tejto skupiny, vzhľad stránky, katalóg, spracovanie objednávok, logistiku, vyhľadávacie a navigačné funkcie, zákaznícku službu a funkcie personalizácie.

191 Po druhé treba uviesť, že hoci Komisia tvrdí, že spoločnosť LuxSCS nevykonávala „unikátne a hodnotné funkcie“ v súvislosti s nehmotným majetkom, nepopiera „unikátnu a hodnotnú povahu nehmotného majetku“, ktorý vlastnila spoločnosť LuxSCS a poskytla spoločnosti LuxOpCo v rámci kontrolovanej transakcie.

192 Komisia predovšetkým podloženým spôsobom nespochybnila tvrdenie Amazon, že technológia bola unikátna, pretože neexistovali porovnateľné údaje a že táto technológia zohrávala podstatnú úlohu v rôznych aspektoch obchodných činností skupiny Amazon v Európe a teda umožňovala dosahovať značné príjmy. Navyše treba zdôrazniť, že nebolo spochybnené, že ako to tvrdí Amazon, obchodné činnosti skupiny by nemohli nadobudnúť taký rozsah a dosiahnuť taký úspech v Európe, ako napokon aj v iných častiach sveta, bez technológie. Rovnako je presvedčivé tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva, podľa ktorého počas posudzovaného obdobia sa skupina Amazon spoliehala na svoju technológiu, ktorá bola „jadrom [jej] obchodného modelu“ ako prostriedok na odlíšenie od konkurencie v tom zmysle, že to bola práve táto technológia, ktorá predstavovala unikátny a cenný príspevok, ktorý umožňoval (a stále umožňuje) skupine Amazon zostať konkurencieschopná vo vysoko konkurenčnom prostredí, ktoré sa vyznačuje nízkymi maržami. Okrem toho z odôvodnenia 338 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že dokonca aj časť konkurentov skupiny Amazon uznáva, že kvôli stratégii „veľmi agresívneho investovania do technológie“ maloobchodná platforma skupiny Amazon „dnes predstavuje konkurenčnú výhodu, ktorej sa ťažko vyrovnať“. Technológia teda predstavovala majetok, pre ktorý neexistoval porovnateľný majetok.

193 V tejto súvislosti treba okrem toho zdôrazniť, že nie je potrebné preskúmať tvrdenia Komisie, že iba technológia samotná nebola postačujúca na prevádzkovanie obchodných činností skupiny Amazon v Európe a že dôležité boli tiež funkcie vykonávané zamestnancami spoločnosti LuxOpCo. Aj keby totiž tieto tvrdenia boli dôvodné, nespochybňujú zistenie, podľa ktorého technológia zohrávala podstatnú úlohu v obchodných činnostiach skupiny Amazon v Európe a preto predstavovala unikátny a hodnotný majetok.

194 Pokiaľ ide o ochranné známky zaregistrované v Európe, treba uviesť, že z dokumentov nachádzajúcich sa v spise nevyplýva, že ku dňu, keď bol na spoločnosť LuxSCS prevedený tento majetok, ktorý už využíval medzinárodnú dobrú povesť skupiny Amazon, existoval na európskom trhu porovnateľný majetok. Treba sa teda domnievať, že dotknuté ochranné známky boli unikátne. Nie je sporné, že ich používanie umožňovalo dosahovať značné príjmy v Európe. Tieto ochranné známky boli teda aj „hodnotné“. Ani pre zákaznícke údaje neexistovali porovnateľné údaje a tieto zákaznícke údaje umožňovali dosahovať významné príjmy. Treba sa preto domnievať, že aj tento nehmotný majetok bol unikátny a hodnotný.

195 Za týchto okolností vzhľadom na bod 3.43 smernice OECD vo verzii z roku 1995 a s prihliadnutím na to, že nehmotný majetok skupiny Amazon, a najmä technológia, predstavovali unikátny a hodnotný majetok využívaný spoločnosťou LuxSCS v rámci kontrolovanej transakcie, nemožno luxemburským daňovým orgánom vytýkať, že sa rovnako ako autori správy o transferovom oceňovaní z roku 2003 domnievali, že podľa smernice OECD vo verzii z roku 1995 bolo správne vybrať ako testovanú stranu inú spoločnosť než spoločnosť LuxSCS. Ako to okrem toho naznačila Komisia v poznámke pod čiarou 681 napadnutého rozhodnutia, hoci podľa smernice OECD vo verzii z roku 2017 pasívny vlastník nemôže byť najkomplexnejšou stranou a teda môže byť testovanou stranou pri použití metódy čistého obchodného rozpätia, treba uviesť, že to neplatilo počas posudzovaného obdobia, ktoré treba v tomto prípade preskúmať iba so zreteľom na smernicu OECD vo verzii z roku 1995.

196 Zdá sa, že v bode 83 vyjadrenia k žalobe vo veci T-318/18 chce Komisia trvať na tom, že podľa bodu 3.43 smernice OECD vo verzii z roku 1995 je to iba „často“ tak, že výber testovanej strany znamená výber prepojeného podniku, ktorý je „najmenej komplexný z podnikov zúčastnených na transakcii, a ktorý nevlastní hodnotný nehmotný majetok ani unikátne aktíva“, pričom však v tejto súvislosti nejde o absolútne pravidlo. Pokiaľ chce Komisia tvrdiť, že pravidlo obsiahnuté

v bode 3.43 smernice OECD vo verzii z roku 1995 nie je absolútnym pravidlom, ale pravidlom, ktoré možno vylúčiť, ak to odôvodňujú osobitné okolnosti dotknutej kontrolovanej transakcie, treba uviesť, že v napadnutom rozhodnutí nevysvetlila, prečo by toto odporúčanie malo byť vylúčené v tomto prípade. Komisia nepreukázala, že luxemburské daňové orgány sa mali odchýliť od pravidla obsiahnutého v bode 3.43 smernice OECD vo verzii z roku 1995 kvôli osobitosti kontrolovanej transakcie, o ktorú išlo v tomto prípade, teda licenčnej zmluvy.

197 V druhom rade treba v každom prípade konštatovať, že Komisia sa nesprávne domnievala, že spoločnosť LuxSCS okrem funkcií udržiavania svojho duševného vlastníctva nevykonávala žiadnu „aktívnu a kritickú“ funkciu v súvislosti s nehmotným majetkom (pozri odôvodnenie 420 napadnutého rozhodnutia), ani „žiadnu aktívnu a zásadnú funkciu“ v súvislosti s nehmotným majetkom (pozri odôvodnenie 548 uvedeného rozhodnutia), ani „žiadnu funkciu zvyšujúcu hodnotu nehmotného majetku“ (pozri odôvodnenie 526 toho istého rozhodnutia).

198 Po prvé, pokiaľ ide o rozdiel, ktorý robí Komisia medzi tzv. „pasívnym“ (odôvodnenia 418 a 430 napadnutého rozhodnutia) a „aktívnym“ vlastníctvom nehmotného majetku, ako aj medzi „aktívnymi“ a „pasívnymi“ funkciami (odôvodnenie 548 napadnutého rozhodnutia), treba rovnako ako Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon uviesť, že smernica OECD relevantná v tomto prípade takýto rozdiel nerobí.

199 Smernica OECD vo verzii z roku 1995 totiž vo svojom bode 1.20 uvádza iba to, že vo všeobecnosti treba pri určení, či má odmena v kontrolovanej transakcii nezávislú trhovú povahu preskúmať, či táto odmena zodpovedá „funkciám prevzatým každým podnikom“ a „porovnať funkcie vykonávané stranami“.

200 Nie je samozrejme vylúčené, že bod 1.20 smernice OECD vo verzii z roku 1995 možno vykladať v tom zmysle, že výraz „vykonávané“ odkazuje na tzv. „aktívne“ funkcie.

201 Z bodu 1.20 smernice OECD vo verzii z roku 1995 však jasne nevyplýva, že iba „aktívne“ funkcie mohli byť zohľadnené na účely funkčnej analýzy strán transakcie. Z tohto bodu nevyplýva ani to, že sa nemožno domnievať, že subjekt „prevzal“ alebo „vykonáva“ funkcie, keď vlastní určitý majetok a iba napríklad financuje jeho vývoj alebo jeho vylepšenia.

202 Navyše treba zdôrazniť, že podľa bodu 1.22 smernice OECD môže byť „zaujímavé a užitočné pri identifikácii a porovnávaní vykonávaných funkcií zohľadniť majetok, ktorý je alebo bude využívaný“ a že „v tejto súvislosti treba uvažovať o type využívaného majetku (továrne, vybavenie, nehmotné zložky atď.) a vlastnostiach tohto majetku (vek, trhová hodnota, umiestnenie, existencia práv vyplývajúcich z priemyselného vlastníctva atď.)“. Inými slovami, pri preskúmaní vykonávaných funkcií sa odporúča zohľadniť skutočnosť, že spoločnosť poskytuje majetok v rámci kontrolovanej transakcie. Z toho teda vyplýva, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, poskytnutie nehmotného majetku sa malo zohľadniť pri preskúmaní funkcií vykonávaných alebo prevzatých stranou vnútroskupinovej transakcie, pričom rozdiel medzi „aktívnymi“ a „pasívnymi“ funkciami nie je relevantný.

203 Po druhé, aj keby Komisia skutočne mohla rozlišovať medzi „pasívnymi“ a „aktívnymi“ funkciami, nesprávne dospela k záveru, ktorý vyplýva z odôvodnenia 420 napadnutého rozhodnutia, že spoločnosť LuxSCS bola iba pasívnym vlastníkom nehmotného majetku, že tento nehmotný majetok iba udržiavala a že jej nebolo možné pripísať žiadnu inú aktívnu funkciu.

204 Na jednej strane Komisia nezohľadnila, že spoločnosť LuxSCS naozaj využívala uvedený majetok tým, že ho prostredníctvom licenčnej zmluvy protihodnotou za platbu licenčného poplatku poskytla spoločnosti LuxOpCo.

205 Nie je totiž sporné, že podľa licenčnej zmluvy spoločnosť LuxSCS udelila spoločnosti LuxOpCo licenciu k celému nehmotnému majetku Amazon na európskom území. Táto zmluva sa vzťahovala nielen na celý nehmotný majetok uvedený vo vstupnej zmluve a DRN, ale aj na nehmotný majetok, a najmä ochranné známky, ktorý táto spoločnosť nadobudla v roku 2006 od európskych prepojených spoločností, ako aj na odvodené diela. Udelenie licencie k nehmotnému majetku spoločnosti LuxOpCo protihodnotou za platbu licenčného poplatku však predstavuje využívanie tohto majetku, čo znamená vykonávanie aktívnej funkcie.

206 Toto využívanie zodpovedá používaniu nehmotného majetku spoločnosťou LuxSCS v zmysle používania, ktorého údajnú neexistenciu vytýka Komisia v odôvodneniach 430 až 432 napadnutého rozhodnutia.

207 Využívanie nehmotného majetku spoločnosťou LuxSCS prostredníctvom jeho poskytnutia spoločnosti LuxOpCo podľa licenčnej zmluvy spĺňa aj kritérium, ktoré Komisia navrhla v bode 83 svojho vyjadrenia k žalobe vo veci T-318/18. Podľa tohto kritéria pravidlo obsiahnuté v bode 3.43 smernice OECD vo verzii z roku 1995, spomenuté v bodoch 183 a 184 vyššie, vytvorili autori tejto smernice „na základe predpokladu, že strana kontrolovanej transakcie, ktorá vlastní hodnotný nehmotný majetok je… stranou, ktorá ho používa… pri výkone aktívnych funkcií v súvislosti s touto transakciou“. V tejto súvislosti bez toho, aby bolo potrebné preukázať, či sa Komisia dôvodne domnieva, že uvedený bod treba vykladať tak, že vyžaduje určité využívanie nehmotného majetku, treba uviesť, že skutočnosť, že nehmotný majetok spoločnosti LuxSCS bol poskytnutý spoločnosti LuxOpCo podľa licenčnej zmluvy predstavuje používanie v zmysle zohľadnenom Komisiou.

208 Na druhej strane treba uviesť, že spoločnosť LuxSCS prispela k vývoju nehmotného majetku prostredníctvom svojej finančnej účasti podľa DRN. V tejto súvislosti treba pripomenúť, ako už bolo uvedené v poslednej vete druhej zarážky v bode 4 vyššie, že spoločnosť LuxSCS mala platiť ročný podiel na nákladoch spojených s vývojárskym programom podľa DRN.

209 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že zo smernice OECD vo verzii z roku 1995 nevyplýva, že finančnú účasť na dohode o rozdelení nákladov nemožno považovať za skutočnú účasť na vývoji majetku, ktorý je predmetom takejto dohody. Z bodu 8.15 smernice OECD vo verzii z roku 1995, ktorý v prípade dohôd o rozdelení nákladov uvádza, že „je nepravdepodobné, že stanovenie relatívnej hodnoty príspevku každého účastníka bude priamočiarou záležitosťou, okrem prípadov, v ktorých by boli všetky príspevky uhrádzané v hotovosti“, naopak vyplýva, že finančný príspevok k takejto dohode o rozdelení nákladov môže byť naozaj platným a hodnotným príspevkom a to bez ohľadu na to, či subjekt, ktorý poskytol finančný príspevok, poskytuje aj príspevok inej povahy. V určitých prípadoch totiž nie je vylúčené, že finančný príspevok k vnútroskupinovej transakcii môže byť jedinou hybnou silou (obchodného) úspechu transakcie.

210 Navyše podľa bodu 6.3 písm. b) a bodu 6.4 DRN sa spoločnosť LuxSCS protihodnotou za svoj podiel na nákladoch stala spoluvlastníčkou, spolu so spoločnosťou A 9, časti nehmotného majetku, ktorý bol neustále vyvíjaný a vylepšovaný v Spojených štátoch. Výsledky tohto vývoja a vylepšení spoločnosť LuxSCS priebežne poskytovala spoločnosti LuxOpCo podľa licenčnej

zmluvy, takže sa možno domnievať, že z pohľadu spoločnosti LuxOpCo ich bolo možné pripísať spoločnosti LuxSCS a nie americkým subjektom. V rámci licenčnej zmluvy sú teda výsledky vývoja a vylepšení nehmotného majetku pripísané spoločnosti LuxSCS.

211 Z uvedeného teda vyplýva, že Komisia sa v odôvodnení 429 napadnutého rozhodnutia nesprávne domnievala, že „jedinými funkciami, ktoré možno považovať za skutočne vykonané spoločnosťou LuxSCS, boli funkcie súvisiace so zachovaním právneho vlastníctva nehmotného majetku“. Na jednej strane kritérium, ktoré použila Komisia a ktoré odkazuje na rozdiel medzi aktívnymi a pasívnymi funkciami, nie je relevantné. Na druhej strane, aj keby sa malo zohľadniť toto kritérium, treba konštatovať, že spoločnosť LuxSCS poskytla nehmotný majetok spoločnosti LuxOpCo a prispievala na jeho vývoj prostredníctvom svojho finančného príspevku podľa DRN. Komisia mala tieto funkcie zohľadniť vo svojej funkčnej analýze spoločnosti LuxSCS, ako aj na účely výberu testovanej strany.

212 Tento záver nie je spochybnený ďalšími tvrdeniami, ktoré uvádza Komisia.

213 Po prvé, posúdenie Komisie v odôvodneniach 420 a 421 napadnutého rozhodnutia, zopakované v konaní o prejednávanej žalobe (pozri bod 181 vyššie), podľa ktorého spoločnosť LuxSCS „nemohla vykonávať žiadnu aktívnu a kritickú funkciu v súvislosti s… vývojom, vylepšovaním, správou alebo využívaním [nehmotného majetku]“, pretože „už nebola oprávnená ekonomicky využívať nehmotný majetok v rámci európskych činností [skupiny] Amazon,“ nemôže obstáť.

214 Komisia totiž založila toto zistenie na tvrdení, zopakovanom viackrát v napadnutom rozhodnutí, podľa ktorého spoločnosť LuxOpCo dostala od spoločnosti LuxSCS „neodvolateľnú“ a „výhradnú“ licenciu (pozri napríklad odôvodnenia 116, 419, 431, 438, 442 a 450 napadnutého rozhodnutia), čo spoločnosť LuxSCS zbavovalo akejkoľvek možnosti využívať nehmotný majetok.

215 V tejto súvislosti stačí pripomenúť, že už udelenie licencie predstavuje využívanie nehmotného majetku.

216 Po druhé, záver uvedený v bode 211 vyššie nie je spochybnený posúdením Komisie v odôvodnení 421 napadnutého rozhodnutia, zopakovaným v konaní o prejednávanej žalobe (pozri bod 181 vyššie), podľa ktorého spoločnosť LuxSCS nemala kapacitu vykonávať žiadne funkcie, pretože nemala žiadnych zamestnancov.

217 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že na rozdiel od toho, čo uvádza Komisia, skutočnosť, či spoločnosť LuxSCS mala alebo nemala kapacitu prevádzkovať podnik elektronického obchodu úplne sama, je irelevantná na účely posúdenia jej funkcií v súvislosti s využívaním nehmotného majetku. Ako totiž bolo uvedené v bode 204 vyššie, spoločnosť LuxSCS skutočne využívala nehmotný majetok tým, že ho na základe licencie prenechala spoločnosti LuxOpCo.

218 Navyše, na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, na to, aby LuxSCS prispievala k neustálemu vývoju nehmotného majetku nebolo potrebné, aby mala svojich vlastných zamestnancov. LuxSCS k nemu totiž prispievala v dôsledku svojej finančnej účasti na DRN.

219 Po tretie, záver uvedený v bode 211 vyššie nie je spochybnený tvrdením Komisie, podľa ktorého finančný príspevok spoločnosti LuxSCS k vývoju nehmotného majetku bol z jej strany čisto umelý, pretože financovanie vývoja nehmotného majetku pochádzalo z účtov spoločnosti LuxOpCo, čo znamenalo, že táto spoločnosť vykonávala všetky funkcie, ktoré DRN pripisovala spoločnosti LuxSCS.

220 Pôvod finančných prostriedkov, ktoré spoločnosť LuxSCS používala na splnenie svojich finančných povinností podľa DRN, a teda skutočnosť, že tieto finančné prostriedky pochádzali z platby licenčného poplatku spoločnosťou LuxOpCo, totiž nie je relevantný. Smernica OECD vo verzii z roku 1995 nevyžaduje, aby investované finančné prostriedky pochádzali z určitého zdroja. Nie je vylúčené, aby tieto prostriedky pochádzali z takého licenčného poplatku, o aký ide v tomto prípade, alebo pochádzali z iného zdroja príjmov, ako je napríklad pôžička.

221 V každom prípade nie je sporné, že LuxSCS disponovala okrem príjmov dosiahnutých z licenčného poplatku aj vlastnými finančnými prostriedkami. Ako teda zdôraznilo Luxemburské veľkovojvodstvo, práve vďaka svojim vlastným finančným prostriedkom bola LuxSCS schopná absorbovať straty, ktoré utrpela počas prvých rokov prevádzky bez účasti spoločnosti LuxOpCo. V roku 2006 bola okrem toho suma licenčného poplatku, ktorý LuxOpCo zaplatila spoločnosti LuxSCS, oveľa nižšia ako platby, ktoré vykonala LuxSCS podľa vstupnej zmluvy a DRN.

222 V treťom rade Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon napádajú posúdenie Komisie, obsiahnuté najmä v odôvodneniach 407 a 547 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého sa nebolo možné domnievať, že spoločnosť LuxSCS vykonávala „unikátne a hodnotné“ funkcie (pozri najmä odôvodnenia 407 a 547 napadnutého rozhodnutia).

223 K pojmu „unikátne a hodnotné funkcie“ treba zdôrazniť, že smernica OECD vo verzii z roku 1995 nepoužíva tieto výrazy. Viackrát je použitý iba výraz „unikátny a hodnotný majetok“, okrem iného v oddieloch týkajúcich sa metódy čistého obchodného rozpätia a metódy delenia zisku, najčastejšie pri odkaze na nehmotný majetok (vývoj alebo vlastníctvo) (pozri napríklad body 1.8, 3.19, 3.43 a 6.26 uvedenej smernice).

224 Naproti tomu až vo verzii smernice OECD z roku 2017, ktorá nie je relevantná v tomto prípade, ide jasne o „unikátne a hodnotné“ funkcie alebo príspevky a rozlišuje sa medzi „unikátnymi a hodnotnými funkciami“ na jednej strane a „rutinnými funkciami“ na druhej strane. Ako už bolo uvedené v bode 184 vyššie, smernica OECD vo verzii z roku 2017 obsahuje vo svojom bode 6.17 definíciu pojmu „unikátny a hodnotný majetok“. Naopak, hoci autori smernice OECD vo verzii z roku 2017 často používajú pojem „unikátne a hodnotné funkcie“, neposkytujú v tejto súvislosti žiadnu definíciu.

225 Hlavní účastníci konania spresnili, čo rozumejú výrazmi „rutinné funkcie“ alebo „bežné funkcie“. Na pojednávaní Luxemburské veľkovojvodstvo zdôraznilo, že subjekt vykonáva „rutinné funkcie“, keď vykonáva zvyčajné funkcie, teda funkcie, ktoré by mohli vykonávať aj iné podniky. V podstate teda ide o funkcie, pre ktoré možno ľahko nájsť porovnateľné údaje. Amazon zase na pojednávaní zdôraznila, že pojem „rutinná funkcia“ neznamená, že dané funkcie nie sú hodnotné, ale že ich možno ľahko oceniť (v angličtine „benchmark“) a stanoviť za ne odmenu. Komisia nespochybnila toto chápanie. Z bodu 14 (poznámka pod čiarou 18) vyjadrenia k žalobe vo veci T-318/18 vyplýva, že podľa Komisie výraz „bežné“ odkazuje na funkcie, ktoré nie sú unikátne a pre ktoré existujú porovnateľné údaje na voľnom trhu. Podobne v bode 17 (poznámka pod čiarou 21) vyjadrenia k žalobe vo veci T-816/17 Komisia porovnáva „bežné“ funkcie s funkciami, ktoré „nie sú unikátne a hodnotné“.

226 V tomto prípade netreba určiť, či už na základe smernice OECD vo verzii z roku 1995 mohla Komisia overiť nezávislú trhovú povahu ceny pomocou pojmu „unikátne a hodnotné funkcie“ z dôvodu, že tento pojem sa uplatňoval už v období, na ktoré sa vzťahovala táto verzia smernice,

a to napriek tomu, že sa v nej výslovne neuvádzal, alebo či kritérium súvisiace s „unikátnymi a hodnotnými funkciami“ bolo možné na tento účel zohľadniť až od prijatia smernice OECD vo verzii z roku 2017.

227 Hlavní účastníci konania totiž v každom prípade nespochybnili relevanciu tohto kritéria, ale zhodne ho kladú do centra svojej argumentácie ako parameter relevantný na posúdenie ich situácie. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že rovnako ako v prípade pojmu „unikátny a hodnotný majetok“ (pozri bod 176 vyššie), účastníci konania nedefinovali výraz „unikátne a hodnotné funkcie“.

228 Pokiaľ ide o význam výrazu „unikátne a hodnotné funkcie“, v súlade s tým, čo bolo zdôraznené v bode 184 vyššie a vzhľadom na význam tohto výrazu zohľadnený účastníkmi konania (pozri bod 225 vyššie), treba na účely prejednávanej veci uviesť, že pojem „unikátna funkcia“ odkazuje na situáciu, v ktorej pre určitú funkciu neexistuje porovnateľná funkcia. Pojem „hodnotná funkcia“ sa vzťahuje najmä na skutočnosť, že daná funkcia umožňuje dosahovať značné príjmy. V tejto súvislosti treba uviesť, že hoci označenie určitej funkcie za „unikátnu“ vylučuje, aby tú istú funkciu bolo možné kvalifikovať ako „rutinnú“ alebo aj „bežnú“, rovnaká úvaha nemôže platiť pre pojem „hodnotná funkcia“. Existujú aj „rutinné“ alebo „bežné funkcie“, ktoré umožňujú dosahovať značné príjmy a ktoré si z toho dôvodu zaslúžia byť posúdené ako „hodnotné funkcie“.

229 V tomto prípade na jednej strane, ako bolo vysvetlené v bode 191 vyššie, nie je sporné, že nehmotný majetok, ktorý bol predmetom licenčnej zmluvy, bol unikátny a hodnotný.

230 Na druhej strane, spoločnosť LuxSCS nielen využívala tento unikátny a hodnotný nehmotný majetok, ktorého bola vlastníkom, ale aj finančne prispievala na jeho vývoj. Z toho, čo bolo práve uvedené v bodoch 203 až 211 vyššie teda vyplýva, že všetky funkcie spoločnosti LuxSCS v súvislosti s nehmotným majetkom mala Komisia považovať za unikátne a hodnotné. Tvrdenie obsiahnuté v odôvodnení 547 napadnutého rozhodnutia, že luxemburská daňová správa mala vyžadovať funkčnú analýzu preukazujúcu, že spoločnosť LuxSCS vykonávala „unikátne a hodnotné funkcie“, tak nie je odôvodnené a preto ho treba odmietnuť. So zreteľom na funkcie a aktíva spoločnosti LuxSCS teda nie je presvedčivý záver Komisie, že táto spoločnosť mala byť považovaná za testovanú stranu.

– *O rizikách znášaných spoločnosťou LuxSCS*

231 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon v podstate tvrdia, že LuxSCS niesla riziká spojené s nehmotným majetkom ako také, zatiaľ čo LuxOpCo niesla iba riziká spojené so svojou maloobchodnou činnosťou. LuxSCS navyše niesla aj finančné riziká súvisiace s nehmotným majetkom, pretože musela plniť povinnosť, ktorú mala podľa vstupnej zmluvy a DRN, platiť vstupné poplatky a náklady podľa DRN spoločnostiam ATI a A 9.

232 Komisia popiera tieto tvrdenia.

233 Komisia predovšetkým tvrdí, že ani v rozhodnutiach jediného riaditeľa spoločnosti LuxSCS, ani v zápisniciach z jej valných zhromaždení, sa neuvádzajú kritické rozhodnutia týkajúce sa riadenia rizík. LuxSCS v skutočnosti nemala ani finančnú, ani prevádzkovú kapacitu niesť tieto riziká. Táto spoločnosť bola schopná uhrádzať náklady spojené so vstupnou zmluvou a DRN iba vďaka finančným prostriedkom získaným každoročne prostredníctvom licenčných poplatkov, ktoré platila spoločnosť LuxOpCo podľa licenčnej zmluvy, takže imanie spoločnosti LuxSCS nebolo nikdy vystavené žiadnemu riziku. LuxSCS navyše dostala významný počiatočný kapitálový vklad

od svojej materskej spoločnosti, z ktorého bola uhradená vstupná platba. V každom prípade LuxSCS na základe licenčnej zmluvy preniesla finančné riziká na LuxOpCo. Riziká znášané spoločnosťou LuxSCS sú teda iba teoretické, keďže mohla vypovedať licenčnú zmluvu a udeliť licenciu inej prepojenej alebo nezávislej osobe. Teoretické boli aj finančné riziká spoločnosti LuxSCS, pretože jej finančná účasť v DRN bola financovaná z licenčného poplatku plateného spoločnosťou LuxOpCo a pretože suma platieb podľa DRN bola vo vzájomnom vzťahu s príjmami spoločnosti LuxOpCo.

234 V tejto súvislosti treba na úvod uviesť, že keďže LuxSCS nadobudla plné vlastníctvo časti nehmotného majetku v súlade s bodom 3.1 zmluvy o prevode uzavretej 1. januára 2005 so spoločnosťou ATI, niesla všetky riziká spojené s existenciou nehmotného majetku ako také. Išlo napríklad o také riziká ako je žaloba zo strany tretej osoby alebo zánik práva k nehmotnému majetku. Uvedené je logickým dôsledkom toho, že bola vlastníkom tohto majetku. Z pohľadu licenčnej zmluvy uzavretej 1. januára 2005 so spoločnosťou ASI spoločnosť LuxSCS niesla aj riziká spojené s vývojom nehmotného majetku uskutočňovaným americkými subjektmi ATI a A 9.

235 Keďže LuxSCS mala počas posudzovaného obdobia licenciu k inej časti nehmotného majetku, uvedeného v bode 3.1 licenčnej zmluvy uzavretej 1. januára 2005 so spoločnosťou ATI, ako aj v bodoch 6.1 a 6.2 DRN, niesla finančné riziká súvisiace s týmto využívaným majetkom v dôsledku svojej účasti na DRN. Rozdelenie nákladov medzi strany DRN bolo konkrétnejšie upravené v súlade s bodmi 4 a 5 DRN. Podľa týchto bodov DRN bola LuxSCS povinná uhrádzať náklady spojené s vývojom nehmotného majetku. Hoci rozdelenie nákladov bolo závislé od podielu ziskov dosiahnutých v Európe na ziskoch dosiahnutých na celosvetovej úrovni, náklady ako také boli úplne nezávislé od výšky ziskov dosiahnutých v Európe. V tejto súvislosti treba uviesť, že ak boli náklady spojené s vývojom vyššie ako licenčný poplatok platený spoločnosťou LuxOpCo, práve LuxSCS musela niesť finančné dôsledky vyplývajúce z tohto rozdielu. Ak teda LuxOpCo zaznamenala stratu alebo nízky zisk, licenčný poplatok nestačil na úhradu fixných nákladov, ktoré znášala LuxSCS, a ktorými boli hlavne platby podľa vstupnej zmluvy a DRN. Inými slovami, LuxSCS niesla riziko, že nebude mať dostatočné príjmy na zaplatenie vstupných platieb a podielu na nákladoch, ktoré upravovala vstupná zmluva a DRN.

236 K týmto finančným rizikám treba zdôrazniť, že napriek nepodloženému tvrdeniu Komisie na pojednávaní, Komisia nepreukázala, že povinnosť spoločnosti LuxSCS uskutočňovať platby podľa DRN bola skutočne v presnom vzťahu s úhradou sumy licenčného poplatku spoločnosťou LuxOpCo. Naopak, ako to navyše uviedla samotná Komisia v odôvodnení 445 napadnutého rozhodnutia, sumy prijaté spoločnosťou LuxSCS ako licenčný poplatok priamo nezodpovedali sumám, ktoré mala LuxSCS platiť podľa DRN. V roku 2006 tak bola suma licenčného poplatku, ktorý zaplatila LuxOpCo spoločnosti LuxSCS, oveľa nižšia ako vstupná platba a platba podielu na nákladoch, ktoré uskutočnila LuxSCS.

237 K finančným rizikám, ktoré niesla LuxSCS, treba ešte uviesť, že Komisia nebola schopná preukázať, že táto spoločnosť nemala významné vlastné zdroje. Pokiaľ ide o počiatočný kapitál spoločnosti LuxSCS, ktorý Komisia v odôvodnení 445 napadnutého rozhodnutia nepovažovala za relevantný, nie je sporné, že prinajmenšom v roku 2006 mohla LuxSCS práve vďaka tomuto kapitálu absorbovať straty, ktoré utrpela počas prvých rokov prevádzky bez účasti spoločnosti LuxOpCo.

238 Napokon je pravda, že podľa bodov 2.3 a 9.2 licenčnej zmluvy mala LuxOpCo povinnosť chrániť nehmotný majetok. Na jednej strane totiž podľa bodu 2.3 uvedenej zmluvy bola LuxOpCo povinná prijať všetky opatrenia potrebné na ochranu práv spoločnosti LuxSCS k nehmotnému

majetku a na druhej strane podľa bodu 9.2 tej istej zmluvy mala LuxOpCo povinnosť na svoje vlastné náklady zabrániť každému neoprávnenému použitiu nehmotného majetku a takéto použitie napadnúť na súde. LuxOpCo teda niesla riziká spojené s ochranou nehmotného majetku.

239 Zároveň však platí, že ostatné riziká súvisiace s nehmotným majetkom niesla LuxSCS v dôsledku svojej finančnej účasti na DRN.

240 Z ustanovení licenčnej zmluvy totiž nevyplýva, že LuxSCS previedla na LuxOpCo aj iné riziká než riziká vyplývajúce z bodov 2.3 a 9.2 uvedenej zmluvy, teda riziká spojené s povinnosťou chrániť nehmotný majetok. Na rozdiel od toho, čo naznačuje Komisia, tak licenčná zmluva neobsahuje žiadne ustanovenie o prevode všetkých rizík spojených s nehmotným majetkom zo spoločnosti LuxSCS na spoločnosť LuxOpCo ako takom. Licenčná zmluva predovšetkým neobsahuje žiadne ustanovenie o prevode rizík spojených s vývojom nehmotného majetku.

241 Keďže záver vyjadrený Komisiou okrem iného v odôvodnení 438 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého LuxSCS previedla na LuxOpCo riziká súvisiace s vývojom, správou a využívaním nehmotného majetku vyplývajúceho z duševného vlastníctva, nie je podložený ustanoveniami licenčnej zmluvy, nemožno ho prijať.

242 Z uvedeného teda vyplýva, že Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon odôvodnene tvrdia, že LuxSCS niesla riziká spojené s vlastníctvom a vývojom nehmotného majetku používaného na prevádzkovanie európskych činností, vrátane finančných rizík súvisiacich s využívaním tohto nehmotného majetku, zatiaľ čo LuxOpCo niesla v podstate iba riziká spojené s jej vlastnou maloobchodnou činnosťou a predovšetkým riziká spojené s predajmi a službami trhoviska.

– Záver k funkčnej analýze spoločnosti LuxSCS a vplyv tohto záveru na výber tejto spoločnosti ako testovanej strany

243 S prihliadnutím na úvahy nachádzajúce sa v bodoch 162 až 242 vyššie treba urobiť dve zistenia.

244 V prvom rade, funkčnú analýzu spoločnosti LuxSCS urobenú Komisiou nemožno potvrdiť. Komisia podhodnotila funkcie spoločnosti LuxSCS. Pokiaľ ide o nehmotný majetok, Komisia najmä nezohľadnila to, že tak podľa zmluvných dojednaní, ako aj v skutočnosti, LuxSCS poskytovala nehmotný majetok, pre ktorý na trhu neexistovali porovnateľné údaje a ktorý bol preto unikátny a hodnotný. Podľa smernice OECD vo verzii relevantnej v tomto prípade, táto skutočnosť v zásade stačila pre záver, že LuxSCS nebolo možné považovať za najmenej komplexnú stranu a teda za testovanú stranu.

245 V každom prípade, ak by sa bolo treba domnievať, že luxemburské daňové orgány mali zohľadniť „unikátne a hodnotné funkcie“, ako to tvrdí Komisia, treba uviesť, že Komisia ignorovala okolnosť, že LuxSCS naozaj využívala nehmotný majetok v rámci skúmanej kontrolovanej transakcie. Poskytnutie nehmotného majetku vysokej hodnoty zodpovedalo vykonávaniu unikátnej a hodnotnej funkcie v rámci licenčnej zmluvy (kontrolovanej transakcie). Ako vyplýva z bodov 203 až 242 vyššie, LuxSCS vykonávala v rámci kontrolovanej transakcie rad iných funkcií než len poskytovanie nehmotného majetku spoločnosti LuxOpCo. Komisia nezohľadnila tieto funkcie, ktoré bolo možné považovať za unikátne a hodnotné.

246 Komisia náležite nezohľadnila ani to, že tak podľa zmluvných dojednaní, ako aj v skutočnosti, LuxSCS niesla všetky riziká spojené s týmto majetkom a jeho vývojom v rámci licenčnej zmluvy a to nezávisle od toho, či LuxSCS bola sama ovládaná americkými subjektmi, či LuxSCS

technicky vyvíjala nehmotný majetok alebo či bol vývoj duševného vlastníctva výsledkom technického úsilia amerických subjektov ATI a A 9 s finančným príspevkom spoločnosti LuxSCS. Komisia tým minimalizovala aj opis rizík, ktoré niesla LuxSCS.

247 Za týchto okolností nemožno luxemburským daňovým orgánom vytýkať, že sa rovnako ako autori správy o transferovom oceňovaní z roku 2003 domnievali, že podľa smernice OECD vo verzii z roku 1995 bolo správne nevybrať LuxSCS ako testovanú stranu.

248 V druhom rade, aj keby sa malo akceptovať tvrdenie Komisie, že LuxSCS bola iba pasívnym vlastníkom nehmotného majetku a nie spoločnosťou, ktorá vykonávala aktívne funkcie v súvislosti s týmto majetkom, treba v každom prípade uviesť, že Komisia sa nesprávne domnievala, že LuxSCS mala byť zohľadnená ako testovaná strana.

249 Treba totiž pripomenúť, že vo všeobecnosti je testovanou stranou strana, na ktorú možno najspoľahlivejšie uplatniť metódu čistého obchodného rozpätia a pre ktorú možno nájsť najspoľahlivejšie porovnateľné údaje.

250 V tomto prípade treba uviesť, že Komisia nepreukázala, že bolo ľahšie nájsť podniky porovnateľné so spoločnosťou LuxSCS ako podniky porovnateľné so spoločnosťou LuxOpCo, ani to, že zohľadnenie LuxSCS ako testovanej strany umožnilo získať spoľahlivejšie porovnateľné údaje.

251 Ako vyplýva z odôvodnenia 557 napadnutého rozhodnutia, Komisia musela pri určovaní primeranej marže pre licenčný poplatok uznať, že pre LuxSCS neexistovali porovnateľné údaje.

252 Z toho vyplýva, že treba vyhovieť argumentácii Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon, podľa ktorej sa Komisia nesprávne domnievala, že LuxSCS mala byť zohľadnená ako testovaný subjekt na účely uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia. Predchádzajúce úvahy sú dostatočné na to, aby bolo možné vyhovieť celej argumentácii, ktorú Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon uplatnili proti hlavnému zisteniu Komisie týkajúcemu sa existencie výhody, pričom nie je potrebné vykonať funkčnú analýzu spoločnosti LuxOpCo, ani preskúmať, či Komisia dôvodne vylúčila použitie metódy CUP.

253 V snahe o úplnosť však treba uviesť, že posúdenia Komisie týkajúce sa existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ treba odmietnuť aj z iných dôvodov než sú dôvody súvisiace s výberom testovanej strany a funkčnou analýzou spoločnosti LuxSCS, ktoré boli práve vysvetlené. Aj keby sa teda mal akceptovať neodôvodnený záver Komisie, že LuxSCS mala byť testovanou stranou, argumentácii Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon by bolo treba vyhovieť aj tak, a to z ďalej uvedených dôvodov.

ii) O odmene pre LuxSCS vypočítanej Komisiou na základe predpokladu, že bola testovanou stranou

254 V odôvodneniach 550 až 560 napadnutého rozhodnutia chcela Komisia sama uplatniť metódu čistého obchodného rozpätia pri zohľadnení spoločnosti LuxSCS ako testovanej strany. Na záver svojej analýzy Komisia v odôvodnení 559 napadnutého rozhodnutia dospela k záveru, že „nezávislá trhová odmena“ pre LuxSCS podľa licenčnej zmluvy (licenčný poplatok) sa mala rovnať súčtu dvoch zložiek, a to na jednej strane vstupných nákladov a nákladov podľa DRN, ktoré znášala spoločnosť LuxSCS v súvislosti s nehmotným majetkom bez marže a na druhej strane všetkých prevádzkových nákladov priamo znášaných spoločnosťou LuxSCS na zabezpečenie funkcií spojených s udržiavaním jej právneho vlastníctva nehmotného majetku

(ďalej len „udržiavacie náklady“), zvýšených o 5 % (ďalej len „odmena LuxSCS“). V tejto súvislosti treba uviesť, že odmena spoločnosti LuxSCS v skutočnosti zodpovedá licenčnému poplatku, ktorý podľa Komisie mala LuxSCS dostávať od spoločnosti LuxOpCo.

255 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon prostredníctvom druhej výhrady uvedenej v druhej časti prvého žalobného dôvodu a prostredníctvom tretej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17, ako aj prostredníctvom štvrtého žalobného dôvodu vo veci T-318/18, v podstate tvrdia, že aj keby sa malo akceptovať, že LuxSCS bolo možné považovať za testovanú stranu na účely metódy čistého obchodného rozpätia (čo sa nemá), Komisia sa pri uplatnení tejto metódy dopustila ďalších pochybení. Výpočet, ktorý urobila Komisia, aby určila „nezávislú trhovú odmenu“ pre LuxSCS, teda licenčný poplatok, ktorý mala spoločnosť LuxOpCo platiť spoločnosti LuxSCS, nie je totiž presvedčivý.

256 K tejto argumentácii treba pristupovať so zreteľom na dve zložky, ktoré odlíšila Komisia (pozri bod 254 vyššie).

– O prvej zložke licenčného poplatku plateného spoločnosti LuxSCS (vstupné poplatky a náklady podľa DRN)

257 Pokiaľ ide o prvú zložku licenčného poplatku plateného spoločnosti LuxSCS (pozri bod 254 vyššie), Luxemburské veľkovojvodstvo v rámci prvej výhrady uvedenej v druhej časti prvého žalobného dôvodu tvrdí, že licenčný poplatok, ktorý LuxOpCo platila spoločnosti LuxSCS, musí odrážať nielen náklady na vývoj nehmotného majetku, ale aj jeho hodnotu. Táto hodnota nesúvisí s týmito nákladmi a teda s platbami vykonávanými spoločnosťou LuxSCS podľa DRN. V bode 73 žaloby a v bode 32 a nasl. repliky vo veci T-318/18 Amazon uvádza v podstate tú istú výhradu. Navyše podľa Luxemburského veľkovojvodstva náklady spojené s DRN a vstupnou zmluvou, ktoré sú protihodnotou za poskytnutie nehmotného majetku spoločnosťou LuxSCS na základe licenčnej zmluvy, mali byť zahrnuté do nákladov, na ktoré sa uplatnila marža.

258 Komisia vyvracia tieto tvrdenia.

259 Komisia tvrdí, že cieľom takej dohody o rozdelení nákladov, ako je DRN, je rozdeliť náklady spojené s vývojom nehmotného majetku a nie dosiahnuť prevádzkový zisk z európskych činností. Spoločnosti ATI a A 9 by tak nemali získať žiadny podiel na ziskoch dosiahnutých z obchodných činností v Európe okrem náhrady vstupných nákladov a nákladov podľa DRN. V napadnutom rozhodnutí bola preto správne určená odmena spoločnosti LuxSCS tak, že zahŕňa náhradu vstupných platieb a nákladov na vývoj podľa DRN. Komisia v tejto súvislosti pripomína, že podľa jej názoru bol dôvod existencie spoločnosti LuxSCS čisto daňový. Licenčná zmluva nebola uzavretá priamo medzi americkými subjektmi a spoločnosťou LuxOpCo, ale medzi spoločnosťami LuxSCS a LuxOpCo, aby sa zabránilo zdaneniu licenčných poplatkov v Spojených štátoch. Ak by LuxSCS neexistovala, spoločnosti ATI a A 9 by boli uzavreli dohodu o rozdelení nákladov so spoločnosťou LuxOpCo (a nie licenčnú zmluvu), takže iba spoločnosť LuxOpCo by musela vykonávať platby. Navyše činnosť spoločnosti LuxSCS sa obmedzovala iba na vlastníctvo nehmotného majetku. Táto spoločnosť sama priamo nevykonávala žiadne funkcie súvisiace s vývojom duševného vlastníctva a nemala teda dostávať odmenu z tohto titulu. Nezohrávala žiadnu úlohu pri používaní alebo vývoji nehmotného majetku, ani nijako neriadila tieto vývojárske funkcie a súvisiace riziká. Podľa Komisie preto nebolo potrebné uplatniť žiadnu maržu na vstupné poplatky a náklady podľa DRN, keďže ide iba o náklady, ktoré LuxSCS preniesla na LuxOpCo a keďže LuxSCS nevykonávala žiadnu funkciu v súvislosti s nehmotným majetkom. Naopak odmena spoločnosti LuxSCS mala odrážať skutočnosť, že funkcie a riziká pripísané

spoločnosti LuxSCS podľa DRN, v skutočnosti vykonávala a niesla LuxOpCo. V každom prípade Komisia vo svojej funkčnej analýze neprehliadla skutočnosť, že LuxSCS bola právnym vlastníkom nehmotného majetku.

260 Na úvod treba uviesť, že preskúmanie toho, či taký licenčný poplatok, o aký ide v tomto prípade, zodpovedá trhovému výsledku, predpokladá podľa smernice OECD vo verzii z roku 1995 orientovať sa na hodnotu nehmotného majetku a nie na náklady na jeho vývoj. Z bodu 6.27 uvedenej smernice totiž vyplýva, že hoci náklady na vývoj nehmotného majetku možno zohľadniť na účely určenia porovnateľnosti alebo relatívnej hodnoty príspevku jednotlivých strán k transakcii, neexistuje nevyhnutné previazanie medzi týmito nákladmi a hodnotou nehmotného majetku. Predovšetkým skutočná spravodlivá hodnota nehmotného majetku často nie je merateľná vo vzťahu k nákladom vynaloženým na vývoj a udržiavanie nehmotného majetku. Ako vyplýva z bodu 6.2 uvedenej smernice, „nehmotný majetok“ môže mať značnú hodnotu aj vtedy, keď v súvahe spoločnosti nemá žiadnu účtovnú hodnotu. Napokon, ako vyplýva z bodov 1.22 a 6.27 uvedenej smernice, v tejto súvislosti ide o to, čo sa bežne nazýva „trhovou hodnotou“ alebo „predajnou hodnotou“. Okrem toho treba zdôrazniť, že táto hodnota sa môže v priebehu času meniť.

261 V prejednávanej veci vzniká otázka, či prvá zložka odmeny spoločnosti LuxSCS tak, ako ju vypočítala Komisia v napadnutom rozhodnutí, teda po prvé, vstupná platba bez marže a po druhé, platby podľa DRN tiež bez marže, skutočne odráža hodnotu nehmotného majetku poskytnutého spoločnosti LuxOpCo na základe licencie.

262 V prvom rade je pravda, že sa možno domnievať, že vstupná platba, ktorú LuxSCS zaplatila americkým subjektom ako protihodnotu za prevod vlastníckeho práva k časti už existujúceho nehmotného majetku a za licenciu k zostávajúcej časti už existujúceho nehmotného majetku (pozri bod 4 vyššie), skutočne odráža hodnotu nehmotného majetku v čase uzavretia vstupnej zmluvy, teda v roku 2005.

263 Hoci totiž suma vstupnej platby nepredstavuje cenu, ktorá bola slobodne dojednaná na trhu, ide, ako to Amazon uvádza v bode 73 žaloby vo veci T-318/18, o cenu uhradenú ako protihodnota za nadobudnutie nehmotného majetku už existujúceho v roku 2005. Takáto platba, na rozdiel od nákladov na vývoj, môže odrážať hodnotu nehmotného majetku, ktorý je predmetom prevodu vlastníckeho práva, teda nehmotného majetku už existujúceho v roku 2005.

264 Treba však zdôrazniť, že ako to tvrdilo najmä Luxemburské veľkovojvodstvo, pričom Komisia to v tomto bode nepoprela, počas posudzovaného obdobia sa hodnota nehmotného majetku významne zvýšila vďaka neustálej inovácii technológie vyvíjanej najmä americkými subjektmi Amazon US, ako aj vďaka vývoju všeobecnej známosti ochrannej známky Amazon a teda vývoju nehmotného majetku súvisiaceho s marketingom v Európe a vo svete. Jednoduché pripočítanie nákladov na vývoj bez marže (platby podľa DRN) k cene zaplatenej za nadobudnutie už existujúceho nehmotného majetku (vstupná platba), ktoré urobila Komisia v odôvodnení 555 napadnutého rozhodnutia, nezohľadňuje skutočnosť, že v tomto prípade sa hodnota už existujúceho nehmotného majetku zvýšila počas posudzovaného obdobia, pretože tento majetok bol priebežne vyvíjaný a vylepšovaný americkými subjektmi a čiastočne nahradený. Samotné prenesenie platby podľa vstupnej zmluvy, ktorú možno akceptovať ako pôvodnú hodnotu nehmotného majetku v roku 2005, na ktoré sa odvoláva Komisia, teda neodráža predajnú hodnotu tohto nehmotného majetku počas celého posudzovaného obdobia.

265 Komisia sa navyše nesprávne domnievala, že platby vykonané spoločnosťou LuxSCS podľa vstupnej zmluvy možno preniesť na LuxOpCo bez uplatnenia marže. Neexistencia marže neodráža to, čo by nezávisle strany akceptovali v transakcii na voľnom trhu a preto predstavuje chybu vo výpočte odmeny spoločnosti LuxSCS. Je totiž odôvodnené domnievať sa, a navyše to vyplýva okrem iného z bodu 6.14 smernice OECD vo verzii z roku 1995, že nezávislé strany konajúce na trhu chcú z poskytnutia svojho majetku dosiahnuť zisk. Uplatnenie marže pri výpočte takej odmeny, o akú ide v prejednávanej veci, sa teda javí ako bežná prax na trhu. Ako však tvrdí Amazon v bode 98 žaloby vo veci T-318/18, ak by Komisia preskúmala možnosti, ktoré mala LuxSCS, ako to odporúča uvedený bod 6.14, mohla by zistiť, že v Európe existovalo veľa prevádzkovateľov elektronického obchodu, takže LuxSCS mohla zhodnotiť nehmotný majetok nad rámec samotných nákladov na vývoj.

266 Ďalej v druhom rade, pokiaľ ide o platby podľa DRN, treba uviesť, že ako bolo vysvetlené vyššie, z bodu 6.27 smernice OECD vo verzii z roku 1995 vyplýva, že hoci náklady na vývoj nehmotného majetku možno zohľadniť na účely určenia porovnateľnosti alebo relatívnej hodnoty príspevku jednotlivých strán k transakcii, neexistuje nevyhnutné previazanie medzi týmito nákladmi a hodnotou nehmotného majetku. Jednoduché prenesenie platby podľa DRN, navrhované Komisiou, predstavuje iba náhradu nákladov na vývoj nehmotného majetku, ktoré musí vynakladať LuxSCS a neodráža hodnotu vylepšeného nehmotného majetku. Samotná náhrada nákladov na vývoj bez ziskovej marže znamená prístup, ktorý nezodpovedá trhovému výsledku.

267 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že predmetom kontrolovanej transakcie preskúmavanej Komisiou je licencia k nehmotnému majetku udelená spoločnosťou LuxSCS spoločnosti LuxOpCo a že LuxSCS bola zmluvnou stranou DRN. Nie je sporné, že spoločnosti ATI a A 9 vykonávali funkcie vývoja časti nehmotného majetku. Tvrdenie Komisie, že boli za tieto funkcie „odmeňované“ platbami podľa DRN, však vyjadruje nepochopenie DRN Komisiou. Z bodu 4.3 DRN vyplýva, že platby uskutočňované spoločnosťou LuxSCS podľa DRN boli vypočítané iba ako percento nákladov na vývoj, ku ktorými sa zaviazali zmluvné strany DRN. Je pravda, že účasť spoločnosti LuxSCS na nákladoch na vývoj je úmerná pomeru medzi ziskami dosahovanými subjektami vo vlastníctve spoločnosti LuxSCS, a teda vo vlastníctve spoločnosti LuxOpCo, a ziskami dosahovanými spoločnosťami ATI a A 9. Zároveň však platí, že platby podľa DRN tak zodpovedajú časti nákladov na vývoj nehmotného majetku vyvíjaného v rámci DRN a poskytnutého spoločnosti LuxOpCo v súlade s licenčnou zmluvou a preto neodrážajú trhovú hodnotu tohto nehmotného majetku. Nezávislý trhový licenčný poplatok podľa licenčnej zmluvy však musí odrážať práve túto hodnotu.

268 Vzhľadom na uvedené okolnosť, že LuxSCS priamo sama nevykonávala funkcie vývoja nespochybňuje zistenie, že suma licenčného poplatku plateného spoločnosťou LuxOpCo musí odrážať hodnotu nehmotného majetku.

269 Bolo preto nenáležité od Komisie tvrdiť, že odmena spoločnosti LuxSCS mohla byť vypočítaná na základe jednoduchého prenesenia nákladov na vývoj nehmotného majetku.

270 Záver uvedený v bode 269 vyššie nie je spochybnený ďalšími tvrdeniami Komisie.

271 Po prvé, Komisia tvrdila, že LuxSCS je iba sprostredkovateľom a že iba preniesla na LuxOpCo náklady vynakladané v súvislosti so vstupnou zmluvou a DRN, aby následne časť licenčného poplatku prijatého od spoločnosti LuxOpCo podľa licenčnej zmluvy do výšky týchto nákladov previedla na spoločnosti A 9 a ATI. Rozdiel medzi sumami prijatými ako licenčný poplatok

a platbami vykonanými podľa DRN bol pripísaný spoločnosti LuxSCS, a neskôr prípadne vyplatený jej spoločníkom, pričom LuxSCS nevykonávala žiadnu funkciu, ktorá by odôvodňovala toto pripísanie.

272 Aj keby sa však bolo treba domnievať, že LuxSCS bola iba obyčajným sprostredkovateľom, teda že bola vsunutá medzi LuxOpCo a americké subjekty ATI a A 9, pričom nevykonávala žiadne vývojárske funkcie, zároveň platí, že suma licenčného poplatku, ktorý mala platiť LuxOpCo, a teda odmena spoločnosti LuxSCS, mala odrážať trhovú hodnotu nehmotného majetku poskytnutého podľa licenčnej zmluvy. Jednoduché prenesenie platby podľa DRN, na ktoré sa odvoláva Komisia, však predstavuje iba náhradu nákladov, ktoré musela LuxSCS vynakladať na vývoj nehmotného majetku a neodráža jeho trhovú hodnotu.

273 Ak chce Komisia svojou argumentáciou uvedenou v bode 271 vyššie tvrdiť, že daňový základ spoločnosti LuxOpCo bol znížený kvôli vsunutiu spoločnosti LuxSCS medzi LuxOpCo a americké subjekty ATI a A 9, a kvôli uzavretiu licenčnej zmluvy so spoločnosťou LuxSCS, na rozdiel od uzavretia licenčnej zmluvy s týmito subjektmi, treba uviesť, že v napadnutom rozhodnutí sa neoprela o takúto úvahu, aby preukázala existenciu výhody v prospech spoločnosti LuxOpCo.

274 Navyše nie je preukázané, že ak by licenčnú zmluvu uzavrela LuxOpCo priamo s americkými subjektmi, bez vsunutia spoločnosti LuxSCS medzi tieto spoločnosti, bola by suma licenčného poplatku platená americkým subjektom odlišná od sumy licenčného poplatku platenej spoločnosti LuxSCS.

275 Po druhé, záver uvedený v bode 269 vyššie nie je spochybnený tvrdením uvedeným Komisiou na pojednávaní, podľa ktorého mohla byť DRN uzavretá priamo so spoločnosťou LuxOpCo.

276 V tejto súvislosti treba uviesť, že úvaha, podľa ktorej ak by LuxSCS neexistovala, bola by dohoda o rozdelení nákladov uzavretá so spoločnosťou LuxOpCo, je čisto hypotetická a preto patrí do oblasti dohadov.

277 V napadnutom rozhodnutí Komisia navyše nezaložila svoju úvahu na tom, že LuxOpCo mohla alebo mala byť priamo zmluvnou stranou DRN. Treba totiž uviesť, že v žiadnej časti napadnutého rozhodnutia Komisia nespochybnila existenciu spoločnosti LuxSCS ako takú, a už vôbec nie platnosť zmluvnej konštrukcie vyplývajúcej z uzavretia DRN a licenčnej zmluvy z pohľadu luxemburského práva z dôvodu, že táto konštrukcia umožňovala znížiť daňové zaťaženie spoločnosti LuxOpCo. Komisia totiž napadla iba sumu licenčného poplatku, ktorý mala LuxOpCo platiť spoločnosti LuxSCS.

278 Po tretie, záver spomenutý v bode 269 vyššie nie je spochybnený tvrdením uvedeným Komisiou na pojednávaní, podľa ktorého boli dôvody založenia spoločnosti LuxSCS výlučne daňové.

279 Samotná skutočnosť, že subjekt patriaci do skupiny spoločností bol založený iba na účely daňovej optimalizácie a že dostáva licenčný poplatok za nehmotný majetok vyvíjaný v rámci danej skupiny spoločností, nestačí ako taká pre záver, že existuje daňová výhoda v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ pre osobu povinnú platiť tento poplatok a teda nevyhnutne nepreukazuje existenciu štátnej pomoci v prospech osoby povinnej platiť licenčný poplatok.

280 V tomto prípade je pravda, že odlišné daňové zaobchádzanie so spoločnosťou LuxSCS v Luxembursku (LuxSCS bola v Luxembursku „daňovo transparentná“) a v Spojených štátoch (LuxSCS bola v Spojených štátoch „daňovo netransparentná“) je spôsobené „hybridnou asymetriou“, teda rozdielom v daňovej právnej úprave, ktorá sa uplatňuje v Luxembursku a v Spojených štátoch pokiaľ ide o identifikáciu daňovníka.

281 Ako však zdôraznila samotná Komisia v poznámke pod čiarou 16 k bodu 13 vyjadrenia k žalobe vo veci T-816/17, dôsledky tejto asymetrie (nezdanenie ziskov) nie sú predmetom napadnutého rozhodnutia. Relevantnou otázkou v konaní o prejednávanej žalobe teda nie je otázka, či je dôvod existencie spoločnosti LuxSCS čisto daňový, a navyše ani otázka, či príjmy, ktoré dosiahla, boli v Spojených štátoch u jej spoločníkov skutočne zdanené, ale to, či LuxOpCo platila licenčný poplatok, ktorého suma bola nadhodnotená a či z tohto dôvodu boli odmena spoločnosti LuxOpCo a teda jej daňový základ umelo znížené.

282 Po štvrté, záver spomenutý v bode 269 vyššie nie je spochybnený tvrdením uvedeným Komisiou na pojednávaní, podľa ktorého bola LuxSCS „fiktívnou“ spoločnosťou, ani keby bolo toto tvrdenie preukázané.

283 V tejto súvislosti treba uviesť, že LuxSCS mala naozaj právnu subjektivitu, čo Komisia nespochybňuje. Mala sídlo v Luxembursku a bola zapísaná do obchodného registra Luxemburského veľkovojvodstva ako luxemburská spoločnosť.

284 Vzhľadom na uvedené treba konštatovať, že záver nachádzajúci sa v odôvodnení 555 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého prvá zložka „odmeny spoločnosti LuxSCS“ mala spočívať v „prefakturovan[í] prenesených nákladov spojených so vstupnou zmluvou a DRN (t. j. vstupné náklady súvisiace s DRN)“, je nesprávny, pretože takýto licenčný poplatok nezodpovedá trhovému výsledku. Toto pochybenie pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia stačí na to, aby sa bolo možné domnievať, že hlavné zistenie Komisie týkajúce sa existencie výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ nemožno potvrdiť. Treba však preskúmať aj ďalšie tvrdenia účastníkov konania.

– *O druhej zložke odmeny spoločnosti LuxSCS (udržiavacie náklady)*

285 Pokiaľ ide o druhú zložku odmeny spoločnosti LuxSCS (pozri bod 254 vyššie), Luxemburské veľkovojvodstvo sa domnieva, že posúdenie nachádzajúce sa v odôvodnení 555 napadnutého rozhodnutia, teda názor, podľa ktorého sa „spoločnosť LuxSCS mala… odmeňovať podľa marže z nákladovej základne, ktorú tvoria výlučne náklady vynaložené na externé služby zmluvne dohodnuté na udržanie právneho vlastníctva nehmotného majetku,“, je nesprávny. V tejto súvislosti Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdí, že Komisia nesprávne stanovila „nezávislú trhovú“ maržu na 5 % externých nákladov na základe správy spoločného fóra. Konkrétnejšie je podľa Luxemburského veľkovojvodstva marža vo výške 5 %, považovaná za „nezávislú trhovú“ maržu, arbitrárna, rovnako ako aj stručná analýza, na ktorej sa zakladá. Správa spoločného fóra vychádza z analýzy praxe zaznamenanej daňovými správami členských štátov a nie z analýzy luxemburskej praxe týkajúcej sa článku 164 ods. 3 LIR. Odhliadnuc od toho, že správa spoločného fóra nemá v luxemburskom práve žiadnu záväznosť a že bola prijatá až po dotknutom záväznom daňovom stanovisku a teda nebola k dispozícii v čase jeho prijatia, odkazuje táto správa na marže zaznamenané vo vnútroskupinových transakciách a preto ju nemožno použiť ako základ pri určení nezávislej trhovej marže, teda marže zodpovedajúcej podmienkam existujúcim na voľnom trhu.

286 Komisia popiera tieto tvrdenia.

287 Zdôrazňuje, že druhá zložka licenčného poplatku, ktorý mala LuxOpCo platiť spoločnosti LuxSCS, predstavuje jeho nepatrnú časť, takže reálne nemá vplyv na „odmenu“ spoločnosti LuxSCS vypočítanú Komisiou. Podľa jej názoru nebolo v tomto prípade nevyhnutné urobiť skutočnú analýzu transferového oceňovania a určiť, aká mala byť presná výška odmeny spoločnosti LuxOpCo. Naproti tomu správa spoločného fóra mohla byť použitá ako „bezpečný prístav“ a umožňovala určiť sumu pri vnútroskupinových transakciách s nízkou hodnotou, pre ktoré by bolo príliš nákladné a namáhavé urobiť skutočnú analýzu transferového oceňovania. Luxemburské veľkovojvodstvo je členom spoločného fóra EÚ pre transferové oceňovanie a správa tohto fóra sa zakladá aj na luxemburskej praxi. Hoci marže uvedené v tejto správe boli zaznamenané vo vnútroskupinových transakciách, podľa Komisie ide o marže vo všeobecnosti akceptované daňovými správami, pretože odrážajú výnosnosť podnikov za trhových podmienok. Komisia napokon uvádza, že hoci správa spoločného fóra pochádza z roku 2010, zakladá sa na údajoch vzťahujúcich sa na obdobie od roku 1999 do roku 2007, pričom dodáva, že tieto údaje možno použiť, pretože dotknuté záväzné daňové stanovisko sa uplatňovalo až od roku 2006.

288 Na úvod, ako bolo uvedené v bode 254 vyššie, druhá zložka „odmeny“ spoločnosti LuxSCS vypočítanej Komisiou zodpovedá nákladom, ktoré možno označiť ako „udržiavacie náklady“, zvýšeným o 5 %. Tento 5 % výnos stanovila Komisia na základe správy spoločného fóra, keďže ide o sadzbu výnosu najčastejšie zaznamenanú pre transferové ceny pri vnútroskupinových službách s nízkou pridanou hodnotou.

289 Ako tvrdia Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon, prístup Komisie je problematický vo viacerých ohľadoch.

290 V prvom rade Komisia sama uznala v odôvodnení 557 napadnutého rozhodnutia, že neexistujú porovnateľné údaje na odhadnutie odmeny spoločnosti LuxSCS za jej funkcie zodpovedajúce udržiavaniu jej vlastníctva nehmotného majetku.

291 Podľa bodu 3.26 smernice OECD vo verzii z roku 1995 však platí, že keď sa má uplatniť metóda čistého obchodného rozpätia, „čisté obchodné rozpätie plynúce daňovníkovi z kontrolovanej transakcie… by sa malo v ideálnom prípade stanoviť podľa čistého obchodného rozpätia, ktoré plynie tomu istému daňovníkovi z porovnateľných nekontrolovaných transakcií“. Neexistencia porovnateľných údajov mala viesť Komisiu k neuplatneniu metódy čistého obchodného rozpätia na spoločnosť LuxSCS.

292 Je pravda, že prístup Komisie, ktorá použila správu spoločného fóra namiesto toho, aby urobila svoj vlastný prieskum porovnateľnosti a svoju vlastnú analýzu porovnateľných čistých marží existujúcich na trhu, nie je nezlučiteľný s pravidlami uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia, ktoré vyplývajú zo smernice OECD vo verzii z roku 1995. Na jednej strane, ako vyplýva najmä z bodov 3.29 a 3.30 tejto smernice, je totiž všeobecne známe, že je ťažké nájsť dostatočne presné informácie týkajúce sa čistých marží existujúcich na voľnom trhu, ako aj parametrov často používaných na voľnom trhu ako ukazovatele ziskovosti. Na druhej strane, forma a povaha informačných zdrojov použitých na tento účel nemajú ako také žiadnu relevanciu. Ak existuje publikácia o ukazovateľoch ziskovosti alebo o čistých maržiach zaznamenaných v určitej oblasti ekonomickej činnosti, možno túto publikáciu v zásade použiť, pričom však v tejto súvislosti nemusí ísť nevyhnutne o „bezpečný prístav“, aký spomenula Komisia vo svojej argumentácii uvedenej v bode 287 vyššie.

293 Použitie takejto správy však možno akceptovať iba vtedy, ak sú údaje v nej uvedené relevantné a spoľahlivé. Najmenej čo možno požadovať od takejto správy je, aby sa údaje, ktoré obsahuje, vzťahovali na transakcie porovnateľné s kontrolovanou transakciou, ako aj na funkcie porovnateľné s funkciami testovaného subjektu tak, aby porovnanie bolo skutočne spoľahlivé.

294 V tomto prípade treba uviesť, že marža zohľadnená Komisiou na základe správy spoločného fóra zodpovedá marži, ktorá je podľa autorov tejto správy vo všeobecnosti zaznamenávaná pri niektorých „vnútroskupinových službách s nízkou pridanou hodnotou“. LuxSCS však neposkytovala takéto služby. Funkcie súvisiace s udržiavaním jej vlastníctva nehmotného majetku nemožno totiž považovať za poskytovanie vnútroskupinovej služby „s nízkou pridanou hodnotou“. Z toho vyplýva, že hoci v zásade použitie správy spoločného fóra nespôsobuje metodologické problémy, zároveň platí, že informácie obsiahnuté v tejto správe nijako nesúviseli s funkciami spoločnosti LuxSCS v rámci kontrolovanej transakcie dotknutej v tomto prípade, teda v rámci licenčnej zmluvy.

295 Vzhľadom na úvahy nachádzajúce sa v bodoch 257 až 292 vyššie, treba vyhovieť argumentácii Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon, ktoré tvrdia, že Komisia sa dopustila pochybení vo funkčnej analýze spoločnosti LuxSCS, čo malo vplyv na jej záver týkajúci sa výberu tejto spoločnosti ako testovanej strany pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia. Komisia sa rovnako dopustila pochybenia pri určení primeranej čistej marže uplatniteľnej na kontrolovanú transakciu v tomto prípade.

3) Záver k hlavnému zisteniu

296 Na základe týchto rôznych úvah treba vyhovieť argumentácii Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon, ktorá spochybňuje hlavné zistenie existencie výhody. Na jednej strane sa Komisia nesprávne domnievala, že LuxSCS mala byť zohľadnená ako testovaná strana. Na druhej strane výpočet „odmeny spoločnosti LuxSCS“ vykonaný Komisiou na základe predpokladu, že LuxSCS mala byť testovaným subjektom, obsahuje množstvo chýb a nemožno ho považovať za dostatočne spoľahlivý, ani spôsobilý viesť k nezávislému trhovému výsledku. Keďže metódu výpočtu použitú Komisiou treba odmietnuť, nemôže táto metóda odôvodniť zistenie Komisie, podľa ktorého mal byť licenčný poplatok, ktorý LuxOpCo platila spoločnosti LuxSCS, nižší ako licenčný poplatok skutočne prijatý počas posudzovaného obdobia podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska. Údaje obsiahnuté v hlavnom zistení existencie výhody teda neumožňujú preukázať, že daňové zaťaženie spoločnosti LuxOpCo bolo umelo znížené kvôli nadhodnoteniu licenčného poplatku.

297 V dôsledku toho treba vyhovieť prvej a druhej výhrade uvedenej v druhej časti prvého žalobného dôvodu a tretej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17, ako aj druhému a štvrtému žalobnému dôvodu vo veci T-318/18, prostredníctvom ktorých sa tvrdí, že Komisia v rámci svojho hlavného zistenia nepreukázala existenciu výhody, pričom nie je potrebné preskúmať ostatné žalobné dôvody a tvrdenia napádajúce hlavné zistenie.

3. O žalobných dôvodoch a tvrdeniach napádajúcich subsidiárnu úvahu týkajúcu sa výhody

298 V rámci tretej výhrady uvedenej v druhej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17 a v rámci piateho žalobného dôvodu vo veci T-318/18, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon napádajú subsidiárnu úvahu Komisie týkajúcu sa existencie daňovej výhody v prospech spoločnosti LuxOpCo.

299 Na účely podrobného preskúmania týchto žalobných dôvodov treba pripomenúť, že ako bolo vysvetlené v bodoch 65 až 68 vyššie, vo svojej subsidiárnej úvahe týkajúcej sa existencie výhody urobila Komisia tri zistenia, podľa ktorých metóda transferového oceňovania odsúhlasená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku spočíva na troch nesprávnych metodologických rozhodnutiach.

300 V prvom rade vo svojom prvom subsidiárnom zistení (odôvodnenia 565 až 569 napadnutého rozhodnutia) Komisia identifikovala chybu vo výbere metódy transferového oceňovania odsúhlasenej v dotknutom záväznom daňovom stanovisku. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že účastníci konania sa zhodujú na tom, že metóda použitá v správe o transferovom oceňovaní z roku 2003 bola v skutočnosti metódou čistého obchodného rozpätia. Naproti tomu na rozdiel od toho, čo vyplýva zo samotnej správy o transferovom oceňovaní z roku 2003, autori tejto správy si nezvolili, a ani v skutočnosti nepoužili metódu delenia zisku. Amazon vo svojich odpovediach na písomné otázky potvrdila, že metóda transferového oceňovania odsúhlasená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku spočívala v prvom rade vo výpočte odmeny spoločnosti LuxOpCo podľa metódy čistého obchodného rozpätia a v druhom rade v pripočítaní celého zostatkového zisku spoločnosti LuxSCS ako odmeny za nehmotný majetok. Okrem toho skutočnosť, že autori správy o transferovom oceňovaní z roku 2003 v skutočnosti použili metódu čistého obchodného rozpätia a nie metódu delenia zisku pomocou reziduálnej analýzy spomenula Komisia v odôvodnení 540 napadnutého rozhodnutia.

301 Na podloženie svojho prvého subsidiárneho zistenia Komisia vysvetlila, že aj keby LuxSCS skutočne vykonávala unikátne a hodnotné funkcie, čo Komisia popiera, luxemburské daňové orgány nemohli ignorovať, že aj LuxOpCo vykonávala unikátne a hodnotné funkcie v súvislosti s duševným vlastníctvom a obchodnými činnosti skupiny Amazon v Európe, a nie bežné riadiace funkcie. V dôsledku toho sa Komisia domnievala, že metóda určenia zohľadnená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku neumožňovala viesť k spoľahlivému výsledku a že vhodnejšia bola metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy. Ak by však podľa Komisie bola použitá táto vhodnejšia metóda, boli by odmena a teda zdaniteľný príjem spoločnosti LuxOpCo vyššie.

302 Vo svojom druhom subsidiárnom zistení (odôvodnenia 570 až 574 napadnutého rozhodnutia) sa Komisia ďalej domnievala, že výber ukazovateľa ziskovosti odsúhlaseného v dotknutom záväznom daňovom stanovisku bol nesprávny. Konkrétnejšie sa domnievala, že aj keby bola správna funkčná analýza obsiahnutá správe o transferovom oceňovaní z roku 2003, dotknuté záväzné daňové stanovisko tým, že akceptovalo maržu k prevádzkovým nákladom a nie k celkovým nákladom, nenáležite znížilo zdaniteľný príjem spoločnosti LuxOpCo, čím jej priznalo hospodársku výhodu.

303 Napokon vo svojom treťom subsidiárnom zistení (odôvodnenia 574 až 578 napadnutého rozhodnutia) Komisia dospela k záveru, že zahrnutie hornej hranice do metódy oceňovania na účely určenia daňového základu spoločnosti LuxOpCo tak, ako bolo odsúhlasené v napadnutom rozhodnutí, v každom prípade nebolo ani vhodné, ani ekonomicky opodstatnené. Podľa Komisie z dôvodu, že zahrnutie tejto hornej hranice viedlo k zníženiu zdaniteľného príjmu spoločnosti LuxOpCo za zdaňovacie obdobie rokov 2006, 2007, 2011, 2012 a 2013, priznalo tejto spoločnosti hospodársku výhodu.

304 Treba zdôrazniť, že každé zo subsidiárnych zistení nachádzajúcich sa v oddieloch 9.2.2.1 až 9.2.2.3 napadnutého rozhodnutia je nezávislé od ostatných. Každé z nich teda môže preukazovať existenciu výhody. Komisia tak vo svojich odpovediach na písomné otázky, ako aj na pojednávaní potvrdila, že každé z týchto subsidiárnych zistení nezávisle a samostatne potvrdzuje zistenie existencie výhody.

a) Úvodné pripomienky k trom subsidiárnym zisteniam

305 V odôvodnení 564 napadnutého rozhodnutia Komisia spresnila, že cieľom posúdenia, ktoré vykonala v oddiele 9.2.2, týkajúceho sa subsidiárnych zistení výhody, nie je určiť „presnú“ nezávislú trhovú odmenu spoločnosti LuxOpCo, ale preukázať, že dotknuté záväzné daňové stanovisko priznávalo tejto spoločnosti hospodársku výhodu tým, že v ňom boli odsúhlasené nesprávne metodologické rozhodnutia, ktoré viedli k zníženiu jej zdaniteľného príjmu.

306 V tejto súvislosti treba okrem toho, čo bolo vysvetlené v bodoch 123 až 126 vyššie, so zreteľom na obsah rozsudku z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669), objasniť úroveň dôkazného bremena, ktoré nesie Komisia pri preskúmaní existencie štátnej pomoci v kontexte takého daňového opatrenia ako je dotknuté záväzné daňové stanovisko.

307 V prvom rade, v bode 152 rozsudku z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669), Všeobecný súd spresnil, že pokiaľ Komisia uplatňuje princíp nezávislého vzťahu s cieľom preskúmať, či zdaniteľný zisk integrovanej spoločnosti podľa daňového opatrenia (prvý faktor porovnania) zodpovedá spoľahlivému odhadu zdaniteľného zisku vyplývajúceho z trhových podmienok (druhý faktor porovnania), môže konštatovať existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ len pod podmienkou, že rozdiel medzi oboma porovnávanými údajmi ide nad rámec nepresností vyplývajúcich z metódy použitej na výpočet uvedeného odhadu.

308 Z toho vyplýva, že na preukázanie, že záväzné daňové stanovisko použité na výpočet odmeny spoločnosti priznáva hospodársku výhodu, musí Komisia preukázať, že táto odmena sa líši od nezávislého trhového výsledku v takom rozsahu, že ju nemožno považovať za odmenu, ktorá by bola získaná na trhu za konkurenčných podmienok.

309 V bodoch 201 a 211 rozsudku z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669), ďalej Všeobecný súd spresnil, že samotné nedodržanie metodologických pravidiel nemá nevyhnutne za následok zníženie daňovej povinnosti. Je ešte potrebné, aby Komisia preukázala, že metodologické pochybenia, ktoré zistila v záväznom daňovom stanovisku, neumožňujú dospieť k spoľahlivému odhadu nezávislého trhového výsledku a že viedli k zníženiu zdaniteľného zisku. Všeobecný súd tak dospel k záveru, že samotné zistenie pochybení pri výbere alebo uplatnení metódy transferového oceňovania v zásade samo osebe nestačí na preukázanie existencie výhody a teda na preukázanie existencie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ZFEÚ.

310 V tejto súvislosti treba uviesť, že hoci prináleží Komisii, aby konkrétne preukázala, že metodologická chyba viedla k zníženiu daňovej povinnosti osoby, ktorej bolo určené záväzné daňové stanovisko, Všeobecný súd nevylúčil, že v niektorých prípadoch je metodologická chyba taká, že nijako neumožňuje dospieť k odhadu nezávislého trhového výsledku a že nevyhnutne vedie k podhodnoteniu odmeny, ktorá by mala byť prijatá za trhových podmienok.

311 Takéto chápanie rozsudku z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669), vyplýva z použitia výrazu „v zásade“ v bodoch 201 a 211, ako aj v bode 212 tohto rozsudku, v ktorom je spresnené, že v tejto veci Komisia neuviedla nijakú skutočnosť, na základe ktorej by bez porovnania s výsledkom, ktorý by sa dosiahol na základe metódy, ktorú odporúča, bolo možné dospieť k záveru, že výber metódy odsúhlasenej v danom záväznom daňovom stanovisku vedie nevyhnutne k príliš nízkemu výsledku.

312 Vzhľadom na uvedené a na skutočnosť, že napadnuté rozhodnutie neobsahuje porovnanie medzi výsledkom, ktorý by sa dosiahol na základe metódy transferového oceňovania odporúčanej Komisiou na jednej strane a výsledkom dosiahnutým podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska, je prístup Komisie, vysvetlený v odôvodnení 564 napadnutého rozhodnutia, na záver ktorého Komisia iba identifikuje chyby v analýze transferového oceňovania, v zásade nedostatočný na preukázanie toho, že skutočne došlo k zníženiu daňovej povinnosti spoločnosti LuxOpCo.

313 Treba však overiť, či napriek tvrdeniu obsiahnutému v odôvodnení 564 napadnutého rozhodnutia subsidiárna úvaha Komisie týkajúca sa výhody obsahuje konkrétne skutočnosti umožňujúce preukázať, že chyby v analýze transferového oceňovania zistené Komisiou viedli k skutočnému zníženiu daňovej povinnosti spoločnosti LuxOpCo.

b) O prvom subsidiárnom zistení týkajúcom sa výhody

314 V rámci tretej výhrady uvedenej v druhej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17, a v rámci piateho žalobného dôvodu vo veci T-318/18, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon napádajú prvé subsidiárne zistenie Komisie týkajúce sa existencie daňovej výhody v prospech spoločnosti LuxOpCo (oddiel 9.2.2.1 napadnutého rozhodnutia). Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon v podstate spochybňujú tvrdenie, podľa ktorého metóda transferového oceňovania odporúčaná Komisiou, teda metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy, bola vhodnou metódou. Tvrdia, že Komisia nesprávne dospela k záveru, že LuxOpCo vykonávala unikátne a hodnotné funkcie. Luxemburské veľkovojvodstvo zdôrazňuje, že Komisia sa okrem toho nepokúšala sama uplatniť metódu delenia zisku.

315 Komisia popiera tieto tvrdenia.

316 Podľa Komisie v napadnutom rozhodnutí správne zdôraznila nevhodný metodologický výber metódy transferového oceňovania odsúhlasenej v dotknutom záväznom daňovom stanovisku. Podľa Komisie, aj keby sa LuxSCS považovala za spoločnosť vykonávajúcu unikátne a hodnotné funkcie v súvislosti s nehmotným majetkom, platilo to aj pre LuxOpCo, takže určenie transferových cien založené na metóde delenia zisku by bolo vhodnejšou metódou transferového oceňovania a viedlo by k odmene spoločnosti LuxOpCo, ktorá by bola vyššia ako odmena potvrdená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku.

317 V tomto prípade treba uviesť, že v odôvodneniach 565 až 568 napadnutého rozhodnutia Komisia v podstate uviedla, že aj keby sa mal akceptovať názor, podľa ktorého LuxSCS vykonávala unikátne a hodnotné funkcie v súvislosti s nehmotným majetkom, skutočnosť, že aj LuxOpCo vykonávala takéto funkcie, by znamenala, že v tomto prípade mala byť metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy uprednostnená pred metódou čistého obchodného rozpätia.

318 V tejto súvislosti treba spresniť dve rôzne veci.

319 Po prvé, Komisia v odôvodnení 565 napadnutého rozhodnutia uviedla, že LuxOpCo v posudzovanom období ani zďaleka nevykonávala iba „bežné“ riadiace funkcie, ale plnila celý rad unikátnych a hodnotných funkcií v súvislosti s nehmotným majetkom a realizovala obchodné činnosti skupiny Amazon v Európe.

320 V tejto súvislosti treba tiež zdôrazniť, že Komisia nepoprela, že niektoré z funkcií spoločnosti LuxOpCo, ktoré identifikovala vo svojej vlastnej funkčnej analýze, mohli byť posúdené ako bežné alebo rutinné funkcie, ani to, že za takéto funkcie mala byť napriek tejto rutinnej povahe poskytnutá dodatočná odmena.

321 Po druhé, v odôvodnení 568 napadnutého rozhodnutia Komisia dospela k záveru, že použitie kontribučnej analýzy v tomto prípade by viedlo k odmene spoločnosti LuxOpCo za všetky jej funkcie, ako aj všetky jej aktíva a riziká, posúdené v oddiele 9.2.1.2 napadnutého rozhodnutia, a teda k odmene vyššej ako bola potvrdená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku. Komisia sa na základe toho domnievala, že odsúhlasenie metódy čistého obchodného rozpätia v dotknutom záväznom daňovom stanovisku malo za následok zníženie zdaniteľného príjmu spoločnosti LuxOpCo v porovnaní so spoločnosťami, ktorých zdaniteľný príjem odrážal ceny dohodnuté na trhu. Predovšetkým, ako vyplýva z odôvodnenia 566 napadnutého rozhodnutia, podľa Komisie bolo nenáležité odsúhlasenie metódy transferového oceňovania, ktorá predpokladala, že celý zostatkový zisk dosiahnutý spoločnosťou LuxOpCo presahujúci [*dôverné*] jej prevádzkových nákladov bude pripísaný spoločnosti LuxSCS.

322 Okrem toho z bodu 45 odpovedí Komisie na písomné otázky Všeobecného súdu vyplýva, že podľa nej bola odmena spoločnosti LuxOpCo „nevyhnutne“ vyššia pri použití metódy delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy, pretože táto metóda umožňovala odmeniť aj unikátne a hodnotné funkcie spoločnosti LuxOpCo.

323 Na základe úvah nachádzajúcich sa v bodoch 316 až 322 vyššie treba preskúmať výhrady Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon, ktoré majú spochybniť prvé subsidiárne zistenie.

324 Ako vyplýva z bodu 314 vyššie, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon uvádzajú tri výhrady, v ktorých spochybňujú, po prvé, tvrdenie, podľa ktorého LuxOpCo vykonávala unikátne a hodnotné funkcie, po druhé, zistenie, podľa ktorého dotknuté záväzné daňové stanovisko nesprávne odsúhlasilo použitie metódy čistého obchodného rozpätia a v tomto prípade mala byť použitá metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy, a po tretie záver, podľa by ktorého použitie metódy delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy „nevyhnutne“ viedlo k vyššej odmene.

1) O výkone tzv. „unikátnych a hodnotných“ funkcií spoločnosťou LuxOpCo

325 Najprv treba uviesť, že prvé subsidiárne zistenie výslovne odkazuje na oddiely 9.2.1.2.1 a 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 a 9.2.1.4 napadnutého rozhodnutia, v ktorých Komisia urobila svoju vlastnú funkčnú analýzu spoločnosti LuxOpCo, a zakladá sa priamo na zisteniach obsiahnutých v týchto oddieloch.

326 Zistenia urobené v oddieloch 9.2.1.2.1 a 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 a 9.2.1.2.4 napadnutého rozhodnutia, ako aj zistenie, podľa ktorého LuxOpCo vykonávala unikátne a hodnotné funkcie, sú predmetom tretej výhrady uvedenej v druhej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17 a piateho žalobného dôvodu odkazujúceho na druhý a tretí žalobný dôvod vo veci T-318/18, prostredníctvom ktorých je spochybnená funkčná analýza spoločnosti LuxOpCo vykonaná Komisiou.

327 Treba spoločne preskúmať všetky tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon napádajúce dôvodnosť funkčnej analýzy spoločnosti LuxOpCo vykonanej Komisiou, ako aj zistenie, podľa ktorého táto spoločnosť vykonávala unikátne a hodnotné funkcie.

328 V prvom rade podľa Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon LuxOpCo nemala žiadne významné funkcie súvisiace s vývojom, vylepšovaním, správou a využívaním nehmotného majetku v Európe, ale zodpovedala iba za prevádzkovanie podniku. Podstatná časť vývoja, správy a vylepšovania nehmotného majetku totiž prebiehala v Spojených štátoch.

329 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon ďalej v podstate tvrdia, že funkcie spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s obchodnou činnosťou skupiny Amazon v Európe predstavovali skôr rutinné ako unikátne a hodnotné príspevky, pretože boli z veľkej časti závislé na nehmotnom majetku poskytnutom spoločnosťou LuxSCS. Funkcie spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s obchodnými činnosťami skupiny Amazon v Európe sa tak obmedzovali na riadiace funkcie.

330 Napokon, pokiaľ ide o aktíva spoločnosti LuxOpCo a riziká, ktoré niesla, Amazon tvrdí, že riziká spojené s obchodnými činnosťami spoločnosti LuxOpCo riadila a zmierňovala technológia.

331 Komisia popiera tieto tvrdenia.

332 V prvom rade Komisia v podstate tvrdí, že práve LuxOpCo s podporou európskych prepojených spoločností vykonávala všetky relevantné unikátne a hodnotné funkcie týkajúce sa troch zložiek nehmotného majetku, teda technológie, zákazníckych údajov a marketingu.

333 Komisia ďalej tvrdí, že technológia nenahradila „ľudské“ funkcie ani pri určovaní cien, ani vo vzťahoch skupiny Amazon s predávajúcimi a so zákazníkmi, ani pri správe zásob, či rozhodnutiach týkajúcich sa zásob. Komisia tvrdí, že skutočnosť, že LuxOpCo používala pri výkone týchto funkcií nehmotný majetok neznamená, že tieto funkcie nebolo možné považovať za unikátne a hodnotné.

334 Napokon, pokiaľ ide o aktíva používané a riziká znášané spoločnosťou LuxOpCo, Komisia na jednej strane uvádza, že Luxemburské veľkovojvodstvo neuplatnilo žiadnu priamu výhradu proti odôvodneniam napadnutého rozhodnutia týkajúcim sa týchto dvoch položiek a na druhej strane popiera tvrdenie Amazon, podľa ktorého technológia umožňovala riadiť riziká spoločnosti LuxOpCo bez potreby čo i len minimálneho ľudského zásahu.

335 Na úvod treba zdôrazniť, že otázku, či LuxOpCo skutočne vykonávala „unikátne a hodnotné funkcie“, ako to tvrdí Komisia, alebo naozaj iba „rutinné funkcie“, ako to tvrdia Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon, treba preskúmať s prihliadnutím na pojmy objasnené v bode 227 vyššie. Pojem „unikátne a hodnotné funkcie“, aj keď nie je výslovne vysvetlený v smernici OECD vo verzii z roku 1995, je v protiklade s pojmom „rutinné funkcie“, ktorými sú funkcie, ktoré možno ľahko oceniť. Ako bolo zdôraznené v bode 228 vyššie, pojem „unikátna funkcia“ odkazuje na situáciu, v ktorej pre určitú funkciu neexistuje porovnateľná funkcia. Pojem „hodnotná funkcia“ sa vzťahuje najmä na skutočnosť, že daná funkcia umožňuje dosahovať značné príjmy.

336 Okrem toho, keďže Komisia v podstate založila svoju funkčnú analýzu spoločnosti LuxOpCo na vyhláseniach jej zamestnancov v spore prebiehajúcom na United States Tax Court (Daňový súd Spojených štátov) (ďalej len „svedecké výpovede zamestnancov Amazon“), treba tiež uviesť, že Luxemburské veľkovojvodstvo v žalobe vo veci T-816/17 tvrdí, že tieto svedecké výpovede pochádzajú z roku 2014 a vzťahujú sa na činnosti skupiny Amazon v rokoch 2005 až 2014, takže luxemburské orgány nemohli o týchto informáciách v žiadnom prípade vedieť v čase vydania dotknutého záväzného daňového stanoviska.

337 V tejto súvislosti treba najprv uviesť, že toto tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva je v protiklade s jeho postojom v jeho odpovediach na písomné otázky Všeobecného súdu. Pokiaľ totiž ide o možnosť zohľadniť stanovisko Daňového súdu Spojených štátov a správu o transferovom oceňovaní z roku 2017, Luxemburské veľkovojvodstvo tvrdilo, že pri určení, či LuxOpCo získala výhodu, bolo nevyhnutné preskúmať, akú daň by musela platiť bez dotknutého záväzného daňového stanoviska, čo nevyhnutne znamená zohľadniť informácie po jeho vydaní.

338 Je pravda, že v rozsudku z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, body 247 a 250), sa Všeobecný súd domnieval, že existenciu výhody poskytnutej predbežnou dohodou o cenách, ktorá bola predmetom napadnutého rozhodnutia, bolo treba preskúmať vzhľadom na kontext obdobia, počas ktorého bola táto dohoda uzatvorená. Všeobecný súd však založil toto konštatovanie na tom, že v uvedenej veci bola opatrením spochybneným Komisiou iba predbežná dohoda o cenách.

339 V tomto prípade treba uviesť, že opatrením luxemburských orgánov, ktoré je predmetom napadnutého rozhodnutia, nie je len dotknuté záväzné daňové stanovisko, ktoré bolo prijaté v roku 2003 a potom predĺžené v rokoch 2004 a 2010, ale aj neskoršie prijímanie ročného daňového priznania spoločnosti LuxOpCo, založeného na tomto stanovisku, takže informácie týkajúce sa skutočnej situácie spoločnosti LuxOpCo počas dotknutého obdobia boli nevyhnutne informáciami, ktoré mali daňové orgány k dispozícii, keď prijímali opatrenia, ktoré boli predmetom záväzného daňového stanoviska.

340 Z toho vyplýva, že za daných okolností nemožno Komisii vytýkať, že založila svoju analýzu na svedeckých výpovediach zamestnancov Amazon. Treba preto zohľadniť tieto dôkazy na účely posúdenia výhrad, ktoré formulovali Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon voči funkčnej analýze spoločnosti LuxOpCo.

i) O funkciách vykonávaných spoločnosťou LuxOpCo v súvislosti s nehmotným majetkom (oddiel 9.2.1.2.1 a odôvodnenia 449 až 472 napadnutého rozhodnutia)

341 Vo všeobecnosti sa účastníci konania rozchádzajú v otázke, či LuxOpCo vykonávala významné „unikátne a hodnotné“ funkcie v súvislosti s nehmotným majetkom. Podľa Komisie to tak bolo, pretože LuxOpCo zodpovedala za prispôsobenie technológie špecifikám európskeho trhu, za vývoj zákazníckych údajov a za činnosti spojené s marketingovými aktívami.

342 V oddiele 9.2.1.2.1 napadnutého rozhodnutia sa Komisia domnievala, že podľa licenčnej zmluvy bolo spoločnosti LuxOpCo zverené vykonávanie „unikátnych a hodnotných“ funkcií v súvislosti s nehmotným majetkom. Tieto funkcie podľa jej názoru zahŕňali vývoj, vylepšovanie a správu duševného vlastníctva vo všeobecnosti, ale aj na úrovni každej z troch zložiek nehmotného majetku, teda technológie, zákazníckych údajov a ochranných známok, prostredníctvom nezávislých európskych technologických a komerčných inovácií, vytvárania a spravovania zákazníckych údajov a vývoja a udržiavania ochrannej známky. Podľa Komisie tak LuxOpCo v podstate nielen využívala technológiu na správu európskych stránok, ale počas posudzovaného obdobia aktívne prispievala k jej vývoju, vylepšovaniu a správe (odôvodnenia 449, 450 a 465 napadnutého rozhodnutia).

343 Po prvé, Komisia uviedla, že LuxOpCo využívala výhradnú a neodvolateľnú licenciu k nehmotnému majetku, a teda aj právo pokračovať vo vývoji, vylepšovaní, udržiavaní a ochrane tohto nehmotného majetku, hoci LuxSCS zostávala vlastníkom odvodených diel vytvorených spoločnosťou LuxOpCo (odôvodnenie 450 napadnutého rozhodnutia).

344 Po druhé, Komisia konštatovala, že vo všeobecnosti LuxOpCo prispievala k vývoju, udržiavaniu a správe nehmotného majetku prostredníctvom „EU IP Steering Committee“ (riadiaci výbor pre duševné vlastníctvo Európskej únie) (odôvodnenia 452 až 455 napadnutého rozhodnutia). Podľa Komisie bol EU IP Steering Committee fórom, kde sa stretávali členovia vyššieho manažmentu spoločností LuxOpCo a ASE, poverení obchodnými činnosťami a technológiou, aby prediskutovali a odporučili kroky týkajúce sa nehmotného majetku v Európe, ktoré im predložili právni zástupcovia skupiny Amazon. Skutočné rozhodnutia týkajúce sa vývoja, vylepšovania, správy a využívania nehmotného majetku boli potom prijímané zamestnancami spoločností LuxOpCo a ASE, ktorí boli členmi tohto výboru, ako manažérmi s rozhodovacími právomocami, zodpovednými za maloobchodný predaj a služby skupiny Amazon v Európe (odôvodnenia 452 až 455 napadnutého rozhodnutia).

345 Po tretie, Komisia vysvetlila, že LuxOpCo prispievala k vývoju technológie (odôvodnenia 466 až 472 napadnutého rozhodnutia). Zdôraznila, že je pravda, že technológia poskytnutá spoločnosti LuxOpCo spoločnosťou LuxSCS je „súčasnou technológiou spoločnosti Amazon US“, ktorá sa „neustále vyvíja v USA“ (odôvodnenia 456 a 461 napadnutého rozhodnutia). Podľa jej názoru však viaceré funkcie softvéru Amazon, používaného v Spojených štátoch, museli byť prispôsobené na to, aby mohli byť zavedené v Európe. Komisia predovšetkým vysvetlila, že na úspešné vykonávanie obchodných činností skupiny Amazon v Európe spoločnosť LuxOpCo počas posudzovaného obdobia vyvíjala, vylepšovala a spravovala túto americkú technológiu s podporou svojich dcérskych spoločností (odôvodnenia 456 až 460 napadnutého rozhodnutia). Navyše LuxOpCo a jej európske prepojené spoločnosti špeciálne vyvinuli dôležitú technológiu používanú pre európsky maloobchodný predaj a služby. Príkladom tohto typu technológie bola „European Fulfilment Network“ (európska distribučná sieť, EFN), technológia, ktorá umožnila združovanie zásob skupiny Amazon nachádzajúcich sa v rôznych členských štátoch a spojenie európskych centier pre spracovanie objednávok, takže vďaka tomuto nástroju si zákazníci v každej krajine Únie mohli nakúpiť výrobky z ľubovoľnej národnej internetovej stránky skupiny Amazon v Európe (odôvodnenia 462 a 463 napadnutého rozhodnutia).

346 Po štvrté, pokiaľ ide o zákaznícke údaje, Komisia konštatovala, že aj keď údaje o zákazníkoch európskych internetových stránok boli právnym vlastníctvom spoločnosti LuxSCS, LuxOpCo vykonávala aktívne a kritické funkcie súvisiace s ich vývojom, vylepšovaním a správou počas posudzovaného obdobia (odôvodnenia 466 až 468 napadnutého rozhodnutia). V tejto súvislosti zdôraznila, že LuxOpCo aktívne zhromažďovala tieto údaje ako službu pre LuxSCS a mala zabezpečiť ich udržiavanie a dodržiavanie platných zákonov o ochrane osobných údajov.

347 Po piate, pokiaľ ide o „ochrannú známku“ (odôvodnenia 469 až 470), teda ochranné známky Amazon v rozsahu, v akom boli registrované v Únii, Komisia zdôraznila, že aj keď je táto ochranná známka uznávaná a jej celosvetová silná rozpoznateľnosť je veľkou výhodou na prilákanie zákazníkov, hodnota tejto ochrannej známky mala vedľajší význam pre správnu implementáciu troch pilierov činnosti skupiny Amazon, ktorými sú výber sortimentu, ceny a jednoduchosť používania (ďalej len „tri piliere“), v Európe. Vzhľadom na skutočnosť, že ochranná známka a dobrá povesť skupiny Amazon sa pevne opierali o konštantné poskytovanie služby vysoko uspokojujúcej zákazníkov spoločnosťou LuxOpCo a európskymi prepojenými spoločnosťami, treba podľa Komisie dospieť k záveru, že hodnota ochrannej známky Amazon v Európe bola v skutočnosti vytváraná na úrovni spoločnosti LuxOpCo a európskych prepojených spoločností a nie na úrovni spoločnosti LuxSCS (odôvodnenia 469 a 470 napadnutého rozhodnutia). Navyše marketingové činnosti zabezpečovala LuxOpCo a európske spoločnosti na základe lokálneho know-how (odôvodnenie 472 napadnutého rozhodnutia).

348 Keďže Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon spochybňujú každý z piatich bodov analýzy Komisie, treba po jednom preskúmať tvrdenia týkajúce sa každej z týchto otázok.

349 Pred vykonaním takéhoto preskúmania treba na úvod zdôrazniť, že Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon nepopierajú, že LuxOpCo vykonávala určité funkcie v súvislosti s vývojom nehmotného majetku, a najmä v súvislosti s technológiou, ale spochybňujú iba to, že zohrávala významnú úlohu pri vývoji nehmotného majetku a že tak vykonávala unikátne a hodnotné funkcie v súvislosti s týmto majetkom.

350 Vo svojich písomných podaniach totiž Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon pripúšťajú, že LuxOpCo vykonávala vývojárske funkcie, ktoré označujú ako „minimálne“ alebo tiež to, že zohrávala úlohu pri vytváraní hodnoty nehmotného majetku, ktorá však bola iba „vedľajšia“.

351 Z toho teda vyplýva, že dokonca aj podľa vyjadrení Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon LuxOpCo naozaj vykonávala funkcie súvisiace s vývojom nehmotného majetku, aj keď mali iba vedľajšiu povahu.

– *O povahe licencie udelenej spoločnosti LuxOpCo (odôvodnenie 450 napadnutého rozhodnutia)*

352 Ako už bolo uvedené v bode 343 vyššie, aby Komisia preukázala význam funkcií spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s vývojom nehmotného majetku, v odôvodnení 450 napadnutého rozhodnutia trvala na tom, že LuxOpCo mala „právo pokračovať vo vývoji, vylepšovaní, udržiavaní… nehmotného majetku počas celej jeho doby použiteľnosti“. V tejto súvislosti Komisia v bode 100 vyjadrenia k žalobe podaného vo veci T-816/17 tvrdila, že LuxOpCo mala „výhradné právo pokračovať vo vývoji, vylepšovaní a udržiavaní nehmotného majetku“ Amazon.

353 Je pravda, že výraz „výhradná“ bol použitý v bode 2.1 licenčnej zmluvy na opísanie licencie udelenej spoločnosti LuxOpCo, ktorá sa v každom prípade vzťahovala iba na európske územie. Tento bod 2.1 písm. a) znie takto:

„Udelenie výhradnej licencie na duševné vlastníctvo

Na základe všetkých práv vyplývajúcich z duševného vlastníctva [spoločnosti LuxSCS] k predmetom duševného vlastníctva [spoločnosti LuxSCS] alebo zahŕňajúcich predmety duševného vlastníctva [spoločnosti LuxSCS], ktoré existujú v súčasnosti alebo vzniknú v budúcnosti, [LuxSCS] neodvolateľne udeľuje [spoločnosti LuxOpCo] toto jedinečné a výhradné právo a licenciu k predmetom duševného vlastníctva [spoločnosti LuxSCS] počas doby trvania [licenčnej zmluvy],…“

354 S prihliadnutím na zmluvné dojednania existujúce medzi spoločnosťou LuxSCS a americkými subjektami, však treba uviesť, že v skutočnosti LuxOpCo nebola jediným subjektom, ktorý mal mať právo vylepšovať a vyvíjať tento nehmotný majetok.

355 Práva, ktoré mala LuxOpCo v súvislosti s vývojom nehmotného majetku podľa licenčnej zmluvy boli totiž nevyhnutne nevýhradné, keďže ostatné zmluvné strany DRN, a to spoločnosti ATI a A 9, si zachovávali právo vyvíjať, vylepšovať a využívať technológiu. Skutočnosť, že ostatné zmluvné strany DRN, a to spoločnosti ATI a A 9, si zachovávali právo vyvíjať a vylepšovať technológiu, Komisia okrem toho nepoprela.

356 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že práva, ktoré LuxOpCo získala podľa licenčnej zmluvy neboli obmedzené na nehmotný majetok existujúci v čase uzavretia tejto zmluvy, ale vzťahovali sa aj na všetok budúci nehmotný majetok, vytvorený ako výsledok neustáleho úsilia vyvíjať, udržiavať a vylepšovať nehmotný majetok, vynakladaného pod vedením amerických subjektov ATI a A 9. To v skutočnosti preukazuje, že LuxOpCo nebola jediným subjektom oprávneným vyvíjať a vylepšovať nehmotný majetok, na ktorý sa vzťahovala licenčná zmluva.

357 Komisia okrem toho pripúšťa, že majetok, ktorý bol 1. januára 2005 prevedený na LuxSCS podľa vstupnej zmluvy, bol neskôr počas posudzovaného obdobia „postupne nahradený“ nehmotným majetkom vyvinutým a vylepšeným podľa DRN. Uznáva tiež, že technológia spoločnosti LuxSCS, ktorá bola na základe licencie poskytnutá spoločnosti LuxOpCo, bola vyvíjaná americkými subjektami, predovšetkým spoločnosťami ATI a A 9.

358 Z uvedeného teda vyplýva, že Komisia sa nesprávne domnievala, že LuxOpCo mala výhradné právo pokračovať vo vývoji nehmotného majetku. Toto zistenie však nestačí na vyvrátenie odôvodnenia Komisie, podľa ktorého LuxOpCo vykonávala významné, ba dokonca unikátne a hodnotné funkcie v súvislosti s vývojom nehmotného majetku. Skutočnosť, že LuxOpCo nemala výhradné právo používať nehmotný majetok, totiž nesvedčí ani v prospech, ani v neprospech tvrdenia Komisia, že táto spoločnosť vykonávala unikátne a hodnotné funkcie v súvislosti s vývojom nehmotného majetku.

– *O EU IP Steering Committee (odôvodnenia 452 až 455 napadnutého rozhodnutia)*

359 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon v podstate spochybňujú, že EU IP Steering Committee zohrával úlohu, ktorú mu pripísala Komisia (bod 344 vyššie). Podľa ich názoru tento výbor neprijímal rozhodnutia týkajúce sa vývoja alebo vylepšovania nehmotného majetku. Navyše, nielenže bola väčšina členov tohto výboru americkými zamestnancami, ale rozhodnutia EU IP Steering Committee v skutočnosti prijímali zamestnanci skupiny Amazon v Spojených štátoch a konkrétnejšie viceprezident pre duševné vlastníctvo.

360 Komisia popiera tieto tvrdenia.

361 V odôvodneniach 452 a 453 napadnutého rozhodnutia Komisia vysvetlila, že EU IP Steering Committee bol vytvorený na účely poskytovania technických a obchodných usmernení v oblasti vývoja a rozširovania duševného vlastníctva v Európe. Komisia zdôraznila, že z „EU Policies and Procedures Manual“ (Príručka pravidiel a postupov v Európskej únii) vyplýva na jednej strane to, že tento výbor sa stretával najmä preto, aby preskúmal portfólio duševného vlastníctva Amazon a obchodnú stratégiu podniku v rozsahu, v akom sa vzťahovala na vývoj a rozširovanie duševného vlastníctva. Na druhej strane sa tento výbor skladal okrem iného z viceprezidenta pre služby v Únii, právneho riaditeľa pre Úniu (zamestnaného spoločnosťou LuxOpCo), poradcu skupiny Amazon pre duševné vlastníctvo a viceprezidenta pre európske činnosti.

362 Komisia ďalej uviedla, že skutočnosť, že išlo iba o poradný orgán, ako to Amazon vysvetlila počas správneho konania, neznamená, že jeho odporúčania nemali vplyv na vývoj, udržiavanie a správu nehmotného majetku. Zdôraznila, že v skutočnosti sa EU IP Steering Committee schádzal preto, aby po prvé, poskytoval odporúčania k žiadostiam o ochranu nehmotného majetku (a tým aj výhradných práv spoločnosti LuxOpCo vyplývajúcich z licenčnej zmluvy medzi spoločnosťami LuxSCS a LuxOpCo), po druhé, preskúmal aktuálny stav súdnych konaní v Európe týkajúcich sa nehmotného majetku, a po tretie poskytoval európskym zamestnancom školenia o používaní technológie a iného nehmotného majetku (odôvodnenie 454 napadnutého rozhodnutia).

363 Napokon Komisia na základe svedeckej výpovede viceprezidenta pre duševné vlastníctvo, zamestnaného v Spojených štátoch, dospela k záveru, že EU IP Steering Committee bol fórom, kde sa stretávali členovia vyššieho manažmentu spoločnosti LuxOpCo, aby prediskutovali kroky týkajúce sa nehmotného majetku, ktoré im predložili právni zástupcovia skupiny Amazon a že skutočné rozhodnutia týkajúce sa vývoja, vylepšovania, správy a využívania nehmotného majetku boli potom prijímané zamestnancami spoločností LuxOpCo a ASE, ktorí boli členmi tohto výboru, ako manažérmi s rozhodovacími právomocami, zodpovednými za maloobchodný predaj a služby skupiny Amazon v Európe (odôvodnenie 455 napadnutého rozhodnutia).

364 Po oboznámení sa s odôvodneniami 452 až 455 napadnutého rozhodnutia treba uviesť, že Komisia v napadnutom rozhodnutí nepreukázala, že EU IP Steering Committee prijímal významné rozhodnutia týkajúce sa vývoja alebo vylepšovania nehmotného majetku.

365 V prvom rade Komisia v odôvodneniach 452 a 453 napadnutého rozhodnutia uznáva, že úloha EU IP Steering Committee bola obmedzená, keďže tento výbor iba poskytoval „technické a obchodné usmernenia“ a „pomoc“ pri prijímaní strategických rozhodnutí týkajúcich sa vývoja duševného vlastníctva spoločnosti LuxSCS, alebo pri uzatváraní viacerých licenčných zmlúv s tretími osobami.

366 Z Príručky pravidiel a postupov v Európskej únii skupiny Amazon okrem toho vyplýva, že EU IP Steering Committee nemal rozhodovacie právomoci ako také, ale bol iba orgánom, ktorý mal pomáhať pri vývoji a rozširovaní duševného vlastníctva v Európe. To navyše Komisia nepriamo uznala v odôvodnení 454 napadnutého rozhodnutia, keď spomína „vplyv“, ktorý „odporúčania“ tohto výboru mali na vývoj, udržiavanie a správu nehmotného majetku.

367 Z odôvodnenia 454 napadnutého rozhodnutia (pozri bod 362 vyššie), ako aj zo svedeckej výpovede viceprezidenta pre duševné vlastníctvo zamestnaného v Spojených štátoch, na ktorú odkazuje odôvodnenie 455 uvedeného rozhodnutia, ďalej vyplýva, že v praxi sa EU IP Steering Committee obmedzoval na preskúmanie otázok spojených s ochranou a udržiavaním práv k nehmotnému majetku a že otázka vývoja alebo vylepšovania nehmotného majetku ako taká na ňom nebola predmetom diskusie.

368 Napokon, hoci EU IP Steering Committee mohol byť diskusným fórom k vylepšeniam a vývoju nehmotného majetku, treba uviesť, že rozhodnutia týkajúce sa vývoja nehmotného majetku neprijímal tento výbor, ale v zásade zamestnanci skupiny Amazon v Spojených štátoch a predovšetkým viceprezident pre duševné vlastníctvo. Toto tvrdenie Luxemburského veľkovojvodstva Komisia nepoprela.

369 Okrem toho, pokiaľ ide o zloženie tohto výboru, na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia vo svojich písomných podaniach, zamestnanci vykonávajúci riadiace funkcie u amerických subjektov, a najmä viceprezident pre duševné vlastníctvo spoločnosti Amazon US, sa zúčastňovali na zasadnutiach EU IP Steering Committee a dokonca ich viedli.

370 Z uvedeného vyplýva, že zistenia Komisie týkajúce sa EU IP Steering Committee neumožňujú podložiť jej záver uvedený v bode 455 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého rozhodnutia týkajúce sa vývoja a vylepšovania nehmotného majetku prijímali zamestnanci spoločností LuxOpCo a ASE, ktorí boli členmi tohto výboru, ako manažéri s rozhodovacími právomocami, zodpovední za maloobchodný predaj a služby skupiny Amazon v Európe.

371 Komisii sa nanajvýš podarilo preukázať, že LuxOpCo vykonávala funkcie v súvislosti so správou a ochranou nehmotného majetku a že zamestnanci tejto spoločnosti rozhodovali o vhodných opatreniach, ako napríklad o podaní patentovej prihlášky, na základe odporúčaní, ktoré boli predmetom diskusie v rámci EU IP Steering Committee.

372 Z uvedeného vyplýva, že tvrdenia Komisie týkajúce sa EU IP Steering Committee nepostačujú na preukázanie toho, že LuxOpCo vykonávala funkcie súvisiace s vývojom nehmotného majetku, ktoré by bolo možné posúdiť ako „unikátne a hodnotné“.

– *O funkciách spoločnosti LuxOpCo týkajúcich sa vývoja technológie*

373 V odôvodnení 449 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že funkcie spoločnosti LuxOpCo zahŕňali vývoj, vylepšovanie a správu technológie.

374 Na podloženie tohto tvrdenia Komisia najprv v odôvodnení 456 napadnutého rozhodnutia v podstate uviedla, že technológiu vyvíjanú v Spojených štátoch nebolo možné ako takú využívať v Európe a že na to, aby zodpovedala špecifickým európskym potrebám boli nevyhnutné úpravy. Vysvetlila, že rozvoj obchodných činností skupiny Amazon v Európe vyžadoval špecifickú technológiu (odlišný softvér, lokálne úpravy).

375 Komisia ďalej zdôraznila, že LuxOpCo mala nevyhnutné technologické zdroje na vykonávanie výskumu a vývoja. Uviedla okrem iného, že približne šesťdesiat osôb plnilo úlohy technologického charakteru, tím „pre lokalizáciu“ a preklad vykonával úpravy európskych internetových stránok podľa miestnych preferencií, približne desať ďalších osôb bolo zamestnaných ako „Technical Program Manager“ (technický programový manažér), ktorého úlohou bolo vyjadriť technickými prostriedkami technologické potreby, ktoré identifikovali miestne tímy zodpovedné za maloobchodný predaj. Podľa Komisie práve tento proces umožňoval neustály vývoj a úpravy technológie v závislosti od miestneho trhu.

376 Je pravda, že v tejto súvislosti Komisia v odôvodnení 461 napadnutého rozhodnutia uznala, že technické zdroje spoločnosti LuxOpCo boli obmedzené. Zdôraznila však, že v skutočnosti unikátna hodnota technológie vyplývala z miestneho know-how, z vymedzenia nových potrieb podniku a ich prepisu do softvérového projektu, a nie zo samotného programovania.

377 Komisia napokon uviedla, že LuxOpCo prispievala aj k vytvoreniu katalógov, prekladateľskej technológie a miestnych úprav. Tieto úlohy vykonávali bývalé tímy európskych prepojených spoločností alebo novoprijatí zamestnanci. Komisia okrem toho zdôraznila, že európske prepojené spoločnosti tiež zohrávali významnú úlohu vo vývoji nových technológií špecifických pre európske národné trhy.

378 Komisia dodala, že predovšetkým LuxOpCo a európske prepojené spoločnosti prispievali k vývoju technológie EFN. Táto technológia zodpovedala špecifickej potrebe európskych činností tým, že umožňovala európskym zákazníkom nakupovať výrobky z ktorejkoľvek európskej internetovej stránky skupiny Amazon.

379 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon tvrdia, že LuxOpCo nevykonávala žiadnu významnú funkciu vývoja, vylepšovania alebo udržiavania vzťahujúcu sa na nehmotný majetok súvisiaci s technológiou. Vyvracajú najmä tvrdenia Komisie, podľa ktorých LuxOpCo zohrávala hlavnú úlohu vo vývoji EFN a tvrdia, že hoci bola táto technológia špecifická pre Európu, bola vyvíjaná v Spojených štátoch a že LuxOpCo sa nepodieľala ani na jej navrhovaní, ani na jej vytvorení.

380 Komisia popiera tieto tvrdenia a trvá na svojom stanovisku vyjadrenom v odôvodneniach 456 až 465 napadnutého rozhodnutia, ktoré bolo vysvetlené v bodoch 373 až 378 vyššie.

381 Na úvod treba uviesť, že na rozdiel od toho, čo naznačujú Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon, Komisia v napadnutom rozhodnutí netvrdila, že LuxOpCo bola hlavným vývojárom technológie, či už na svetovej alebo iba na európskej úrovni, ale, ako bolo vysvetlené v odôvodneniach 449 a 465 napadnutého rozhodnutia, že táto spoločnosť aktívne prispievala k vývoju, vylepšovaniu a správe technológie počas posudzovaného obdobia. Komisia nepopiera ani to, že technológia bola trvale vyvíjaná v Spojených štátoch.

382 V tejto súvislosti je pravda, že ako to tvrdia Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon, technologické nástroje boli vyvíjané hlavne americkými subjektmi a poskytované na európske činnosti v ich definitívnej podobe. Softvér používaný jednotlivými európskymi stránkami bol okrem toho spoločný.

383 Na jednej strane zo spisu vyplýva, že hlavná časť rozhodnutí týkajúcich sa vývoja nehmotného majetku a priority vyvíjaných projektov, vrátane technológie špecifickej pre Európu, bola prijímaná v Spojených štátoch.

384 Na druhej strane nie je sporné, že väčšina technikov a inžinierov, ktorí sa podieľali na vývoji technológie, sa nachádzala v Spojených štátoch. Počas posudzovaného obdobia prispievalo k vývoju nehmotného majetku najmenej [*dôverné*] zamestnancov skupiny Amazon, z ktorých viac ako [*dôverné*] bolo zamestnaných v Spojených štátoch na pracovných miestach technologickej povahy. Komisia tieto údaje nepopiera. Z dokumentov nachádzajúcich sa v spise a najmä z jednotlivých svedeckých výpovedí zamestnancov skupiny Amazon navyše vyplýva, že za vývoj nástrojov špecifických pre európsky trh zodpovedali centrálne oddelenia a americkí technici.

385 Pokiaľ ide ďalej o príspevok spoločnosti LuxOpCo k vývoju technológie, treba uviesť nasledovné skutočnosti.

386 V prvom rade Komisia správne skonštatovala, že v niektorých prípadoch boli na implementáciu technológie v Európe nevyhnutné úpravy.

387 Hoci sú totiž obchodný model a technológia v jeho pozadí rovnaké v Spojených štátoch aj v Európe, ako to tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon, z jednotlivých svedeckých výpovedí zamestnancov skupiny Amazon predložených účastníkmi konania, a najmä zo svedeckej výpovede viceprezidenta pre medzinárodné maloobchodné činnosti, zamestnaného v Spojených štátoch, vyplýva, že z dôvodu špecifík európskeho trhu v porovnaní s americkým trhom, nemohla byť technológia vyvinutá v Spojených štátoch vždy použitá ako taká na európskych internetových stránkach. Okrem EFN, teda technológie špeciálne vyvinutej pre európske činnosti skupiny Amazon, preto boli nevyhnutné úpravy alebo „lokalizácie“. Z dokumentov nachádzajúcich sa v spise vyplýva, že tieto úpravy zahŕňali najmä preklad [*dôverné*].

388 V druhom rade zo svedeckých výpovedí zamestnancov skupiny Amazon vyplýva, že hoci veľká časť úprav technológie pre potreby európskeho trhu bola vykonávaná v Spojených štátoch, najmä pokiaľ išlo o práce na softvéri, LuxOpCo sa do určitej miery podieľala na týchto úpravách.

389 Ako to totiž potvrdzuje aj Amazon v žalobe vo veci T-318/18, na konci posudzovaného obdobia pracovalo na pracovných miestach technologickej povahy v Luxembursku nanajvýš približne šesťdesiat osôb.

390 V tejto súvislosti z dokumentov nachádzajúcich sa v spise a najmä zo svedeckých výpovedí viceprezidenta pre medzinárodné maloobchodné činnosti, zamestnaného v Spojených štátoch, a bývalého riaditeľa divízie pre obchod s tretími stranami v Európe (a najmä MarketPlace), vyplýva, že najneskôr rok po reštrukturalizácii v roku 2006 spoločnosť LuxOpCo začala využívať svojich vlastných technikov. Konkrétnejšie LuxOpCo zamestnávala počas posudzovaného obdobia vývojárov softvéru (software developers), ktorí sa podieľali na vývoji programov špecifických pre európske činnosti a pracovali na miestnych úpravách.

391 Zo svedeckej výpovede bývalého riaditeľa divízie pre obchod s tretími stranami v Európe (a najmä MarketPlace) rovnako vyplýva, že [*dôverné*].

392 V tejto súvislosti, pokiaľ ide o tím pre lokalizáciu a preklad, ktorý Komisia identifikovala v odôvodnení 459 napadnutého rozhodnutia, treba uviesť, že z dokumentov nachádzajúcich sa v spise vyplýva, že tento tím zodpovedal za úpravu európskych internetových stránok, a najmä za preklad, a že sa podieľal na vývoji softvéru. Zo svedeckých výpovedí zamestnancov skupiny Amazon totiž vyplýva [*dôverné*]. Aj keby však tieto činnosti a táto technológia zohrávali významnú úlohu v obchodných činnostiach spoločnosti LuxOpCo, zároveň platí, že mali iba druhoradé miesto v porovnaní so zvyškom technológie vyvíjanej v Spojených štátoch.

393 Pokiaľ ide ďalej o činnosti na vývoji katalógu, ktoré Komisia identifikovala v odôvodnení 456 napadnutého rozhodnutia, treba uviesť, že ako to tvrdia Amazon a Luxemburské veľkovojvodstvo, tieto činnosti nezahŕňali návrh softvéru, ktorý je základom katalógu, ktorý bol urobený v Spojených štátoch. Činnosti súvisiace s katalógom vyvíjané v Luxembursku [*dôverné*]. Lokálne práce na vývoji katalógu [*dôverné*].

394 Zo svedeckej výpovede viceprezidenta pre medzinárodné maloobchodné činnosti, zamestnaného v Spojených štátoch, vyplýva, že [*dôverné*]. Hoci teda LuxOpCo mohla vykonávať práce na softvéri súvisiacom s katalógom, tieto práce boli veľmi obmedzené v porovnaní s vývojom uskutočňovaným centrálnymi oddeleniami skupiny Amazon.

395 Z uvedeného vyplýva, že LuxOpCo prispievala k vývoju technológie tým, že vykonávala určité úpravy súvisiace hlavne s prekladom a iba v menšej miere vývojom určitého softvéru a funkcionalít. Navyše hlavná časť práce na úprave technológie pre potreby európskych činností bola do značnej miery na centrálnych oddeleniach skupiny Amazon. Z toho vyplýva, že príspevky spoločnosti LuxOpCo k vývoju technológie mohli zohrávať iba druhoradú úlohu pri vytváraní hodnoty tejto technológie. Je teda zrejmé, že hoci Komisia v odôvodnení 461 napadnutého rozhodnutia správne tvrdila, že úpravy vyžadované v Európe boli vypracované v tesnej blízkosti miestnych trhov, bolo nesprávne prikladať taký význam príspevkom spoločnosti LuxOpCo k týmto úpravám a vyvodiť z toho záver, že tieto príspevky boli unikátne a hodnotné.

396 V treťom rade, ako to Komisia zdôraznila v odôvodneniach 460 až 461 napadnutého rozhodnutia, okrem úprav vykonávaných lokálne luxemburskými tímami, LuxOpCo prispievala k vývoju technológie aj svojou účasťou v procese identifikácie nových technologických potrieb podniku a ich prepisu do softvérových projektov.

397 V tejto súvislosti mala LuxOpCo technických programových manažérov (technical program managers), ktorých úlohou bolo vyjadriť technickými prostriedkami obchodné potreby, aby ich inžinieri (software developer) mohli naprogramovať (pozri odôvodnenie 460 napadnutého rozhodnutia). Luxemburské veľkovojvodstvo napokon nepopiera, že funkčné a technické špecifikácie nástrojov a úprav vyžadovaných v Európe boli vypracované v tesnej blízkosti lokálnych trhov.

398 Je pravda, ako to Komisia v podstate zdôraznila v odôvodnení 461 napadnutého rozhodnutia, že vymedzenie obchodných potrieb a formulácia špecifikácií zohrávali významnú úlohu vo vývoji technológie. Z dokumentov nachádzajúcich sa v spise totiž vyplýva, že hodnota technológie skupiny Amazon sa zakladá na jej schopnosti slúžiť trom pilierom skupiny Amazon, ktorými sú nízke ceny, výber sortimentu a jednoduchosť používania (pozri bod 347 vyššie), a tak uspokojovať potreby zákazníkov. Hodnota technológie Amazon tak do istej miery spočíva aj v prispôsobení lokálnym potrebám, a najmä v schopnosti lokálnych tímov formulovať špecifikácie potrebné na získanie úprav technológie pre potreby zákazníkov.

399 Treba však uviesť, ako to tvrdí Amazon, že iba približne dvanásť programových manažérov bolo zamestnaných v Luxembursku v porovnaní s [*dôverné*] v Spojených štátoch a [*dôverné*] z týchto osôb zamestnaných v Luxembursku tam bolo zamestnaných až na konci posudzovaného obdobia ([*dôverné*]).

400 Navyše, hoci LuxOpCo identifikovala technologické potreby podniku a špecifikácie týkajúce sa týchto potrieb, technológia bola navrhnutá a vytvorená v Spojených štátoch. V tejto súvislosti na rozdiel od toho, čo zrejme naznačuje Komisia v bode 103 vyjadrenia k žalobe vo veci T-318/18, sa činnosti amerických subjektov neobmedzovali na jednoduché programovanie, ale išlo o skutočné vývojárske činnosti.

401 Napokon, ako tvrdí Amazon, drvivú väčšinu strategických rozhodnutí týkajúcich sa vývoja technológie, najmä pokiaľ ide o Európu, prijímali americké subjekty a nie LuxOpCo.

402 Z toho vyplýva, že tento vývoj a vylepšovanie technológie s cieľom zlepšiť skúsenosť zákazníkov boli vykonávané hlavne na základe modelu vyvinutého v Spojených štátoch, ktorý je rovnaký v Európe a v Spojených štátoch a iba v menšej miere na základe technických špecifikácií, ktoré mohli formulovať lokálne tímy.

403 Z uvedeného vyplýva, že hoci sa Komisia správne domnievala, že LuxOpCo prispievala k vývoju nehmotného majetku vypracovaním technických špecifikácií na úrovni technológie, ktorá bola predmetom licenčnej zmluvy, tento príspevok bol obmedzený. Navyše treba uviesť, rovnako ako to tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo v bode 109 žaloby vo veci T-816/17, že keďže pred rokom 2006 už tieto funkcie vykonávali prepojené spoločnosti, nemožno ich považovať za unikátne, ale ide o bežné funkcie.

404 V štvrtom rade sa Komisia domnievala, že LuxOpCo prispela k vývoju EFN, čo je jediná technológia v pravom zmysle slova špecifická pre európske činnosti skupiny Amazon.

405 Ako to Komisia vysvetlila v odôvodnení 463 napadnutého rozhodnutia, EFN je kombináciou technologických pokrokov, ako je napríklad zavedenie nových funkcionalít a logistickej optimalizácie.

406 Nie je sporné, že technológia EFN zohrávala podstatnú úlohu v európskych maloobchodných činnostiach a službách. Ako to Komisia zdôraznila v odôvodnení 462 napadnutého rozhodnutia, a ako to samotná Amazon potvrdila vo svojom vyjadrení podanom po skončení konania na United States Tax Court (Daňový súd Spojených štátov), vytvorenie EFN malo vyriešiť problém, ktorý predstavovala existencia mnohých internetových stránok spojených s národnými centrami pre spracovanie objednávok. Táto technológia umožňovala spájať európske centrá pre spracovanie objednávok a združovať zásoby, čím umožňovala zákazníkom celej Únie nakupovať výrobky z ktorejkoľvek internetovej stránky Amazon v Európe.

407 Zo svedeckých výpovedí zamestnancov Amazon, ako aj z vyjadrenia, ktoré Amazon podala po skončení konania na United States Tax Court (Daňový súd Spojených štátov), napokon vyplýva, že technológia EFN bola rozhodujúca pre spustenie činností v dvoch nových európskych krajinách, a to v Španielsku a Taliansku.

408 Zo spisu však vyplýva, že Komisia bola skutočne oprávnená domnievať sa, že LuxOpCo sa zúčastňovala na vývoji technológie EFN (pozri bod 404 vyššie).

409 Vo vyjadrení podanom po skončení konania na United States Tax Court (Daňový súd Spojených štátov) totiž samotná Amazon [*dôverné*]. Podľa tohto vyjadrenia „AEHT“ (teda Amazon Europe Holding Technology, čo je výraz, ktorý zodpovedá oficiálnemu označeniu spoločnosti LuxSCS) [*dôverné*]. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že v americkom konaní spomenutom v bode 14 vyššie, sa nerozlišovalo medzi jednotlivými luxemburskými subjektami skupiny a že v tomto konaní bol výraz „AEHT“ používaný bez rozdielu na označenie spoločnosti LuxOpCo alebo spoločnosti LuxSCS. Pokiaľ však ide o účasť na vývoji technológie EFN, je zjavné, že Amazon odkazovala na LuxOpCo a nie na LuxSCS.

410 Toto zistenie je napokon podložené svedeckými výpoveďami zamestnancov skupiny Amazon, a najmä svedeckou výpoveďou viceprezidenta pre medzinárodné maloobchodné činnosti, zamestnaného v Spojených štátoch, ktorý potvrdzuje, že v rozhodnom čase sa riaditeľ pre maloobchodné činnosti v Európe, zamestnaný spoločnosťou LuxOpCo, aktívne podieľal na vypracovaní a vytvorení konceptu technológie EFN.

411 Napriek tomu treba spresniť, že by bolo nesprávne domnievať sa, že LuxOpCo zodpovedala za celý proces vývoja technológie EFN.

412 Na jednej strane zo spisu vyplýva, že americká centrála zohrala rozhodovaciu úlohu pri spustení projektu EFN.

413 Na druhej strane, ako to tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo a ako to vyplýva zo svedeckých výpovedí zamestnancov skupiny Amazon a zo stanoviska, ktoré vydal United States Tax Court (Daňový súd Spojených štátov), technológia EFN bola vyvinutá s podporou amerických subjektov. Konkrétnejšie, práce súvisiace s vývojom softvéru, ktorý je základom technológie EFN, vykonávali technici z centrálnych tímov, a to okrem iného na základe špecifikácií formulovaných tímami spoločnosti LuxOpCo. Komisia navyše nepopiera, že z prevádzkového hľadiska boli aj skladové definície a požiadavky, na ktorých sa zakladal tento nástroj, vypracované v Spojených štátoch.

414 Hoci v odôvodnení 462 napadnutého rozhodnutia Komisia uvádza, že „EFN bola vyvinutá v Európe“ bez ďalších podrobností, napriek tomu úplne neignorovala príspevok amerických subjektov. Komisia okrem iného v poznámke pod čiarou 481 napadnutého rozhodnutia cituje jednu zo svedeckých výpovedí, podľa ktorej bola technológia vyvinutá v Európe s pomocou centrálnych technologických tímov.

415 Z uvedeného teda vyplýva, že hoci sa technológia EFN z veľkej časti zakladala na technológii vyvinutej v Spojených štátoch, aj LuxOpCo aktívne prispela k jej vývoju. Vzhľadom na význam tejto technológie pre rozmach európskych činností skupiny Amazon však Komisia nepochybila, keď posúdila tento príspevok ako unikátny a hodnotný. Aj keby LuxSCS bola v konečnom dôsledku vlastníkom tejto technológie, zároveň platí, že jej vývoj bol výsledkom úsilia aj spoločnosti LuxOpCo.

416 Zo zistení urobených v bodoch 386 až 415 vyššie teda vyplýva, že okrem technológie EFN, na vývoji ktorej sa LuxOpCo aktívne zúčastnila, boli najvýznamnejšie úpravy technológie vykonávané v Spojených štátoch v spolupráci s európskymi tímami, ktoré formulovali svoje potreby a že okrem toho niektoré menšie úpravy mohli robiť priamo lokálne tímy.

417 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že hoci sa Komisia správne domnievala, že LuxOpCo vďaka svojej účasti na vývoji technológie EFN vykonávala unikátne a hodnotné funkcie v súvislosti s technológiou, v zostávajúcej časti precenila význam funkcií spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s vývojom technológie. Okrem vývoja technológie EFN sa totiž funkcie spoločnosti LuxOpCo obmedzovali hlavne na úpravy a vypracovanie technických špecifikácií. Záver urobený v odôvodnení 465 napadnutého rozhodnutia, a najmä tvrdenie, že LuxOpCo významne vylepšovala technológiu, preto nemožno v celom rozsahu potvrdiť.

418 Nakoľko sa toto zistenie zakladá na svedeckých výpovediach zamestnancov Amazon, nezdá sa nevyhnutné podrobne preskúmať tvrdenia Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon, podľa ktorých Komisia nesprávne použila svedecké výpovede, okrem iného, aby vyslovila, že technológia bola vyvíjaná v Európe (a predovšetkým EFN), hoci táto bola vyvíjaná v Spojených štátoch. Aj keby totiž analýzu Komisie nebolo možné potvrdiť v celom rozsahu, pochybenia, ktorých sa dopustila, nemôžu spochybniť zistenie, podľa ktorého LuxOpCo skutočne prispievala k vývoju nehmotného majetku a najmä technológie EFN.

– *O zákazníckych údajoch (odôvodnenia 466 až 468 napadnutého rozhodnutia)*

419 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon popierajú dôvodnosť zistenia Komisie, podľa ktorého LuxOpCo vykonávala aktívne a kritické funkcie v súvislosti s vývojom, vylepšovaním a správou zákazníckych údajov. V podstate tvrdia, že zákaznícke údaje boli zbierané automaticky, pomocou technológie vyvinutej v Spojených štátoch a bez účasti zamestnancov spoločnosti LuxOpCo.

420 Komisia vyvracia tieto tvrdenia.

421 Na úvod treba uviesť, že účastníci konania sa rozchádzajú v otázke, či LuxOpCo aktívne prispievala k vývoju databázy zhromažďujúcej také informácie o zákazníkoch, ako je napríklad história objednávok. Treba teda určiť, či zhromažďovanie zákazníckych údajov počas posudzovaného obdobia, ako aj ich ochranu, možno pripísať spoločnosti LuxOpCo.

422 Po prvé treba zdôrazniť, že ako to Komisia znázornila v tabuľke 19 v napadnutom rozhodnutí, počet unikátnych zákazníkov za rok sa počas posudzovaného obdobia značne zvýšil, a to zo 17 miliónov zákazníkov v roku 2006 na viac ako 60 miliónov v roku 2014.

423 Po druhé treba rovnako ako Komisia uviesť, že zákaznícke údaje sú kľúčovým aktívom pre takého prevádzkovateľa elektronického obchodu, ako je skupina Amazon, najmä pokiaľ ide o marketing. Niektoré nástroje, najmä technológia pre zobrazovanie odporúčaní a podobných výsledkov, sú totiž odkázane na zákaznícke údaje. Zákaznícke údaje tak predstavujú unikátny a hodnotný nehmotný majetok.

424 Po tretie nie je sporné, že LuxOpCo je subjektom, ktorý zbieral zákaznícke údaje a že okrem toho zodpovedá za dodržiavanie právnej úpravy, ktorá sa uplatňuje na tieto údaje. Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon napokon nepopierajú tvrdenie nachádzajúce sa v odôvodnení 468 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého LuxOpCo zhromažďovala údaje o zákazníkoch z európskych internetových stránok ako službu pre LuxSCS.

425 Je samozrejme dôležité zdôrazniť, rovnako ako to urobila Amazon, že zber zákazníckych údajov bol automatizovaný a že práve pomocou technológie vyvinutej v Spojených štátoch a poskytnutej spoločnosti LuxOpCo spoločnosťou LuxSCS, mohla LuxOpCo zbierať tieto údaje.

426 Ako však Komisia zdôrazňuje v bode 107 svojho vyjadrenia k žalobe vo veci T-318/18, práve LuxOpCo aktívne prispievala k zhromažďovaniu zákazníckych údajov implementáciou troch pilierov stratégie skupiny Amazon (pozri bod 347 vyššie), čím umožňovala prilákať zákazníkov na jej internetové stránky a zbierať viac zákazníckych údajov. Zber zákazníckych údajov je totiž nevyhnutne závislý od atraktivity internetových stránok skupiny Amazon pre zákazníkov. Samotný nárast návštevnosti európskych internetových stránok, a teda nárast objemu zbieraných zákazníckych údajov, bol teda spojený s tým, ako LuxOpCo implementovala tri vyššie uvedené piliere, ktorými sú ceny, výber sortimentu a jednoduchosť používania. Hoci nie je sporné, že technológia vyvinutá v Spojených štátoch mala podstatnú úlohu pri správnej implementácii týchto troch pilierov, zároveň platí, že LuxOpCo zohrávala aktívnu a kritickú úlohu pri zhromažďovaní nových zákazníckych údajov a tak prispievala k vývoju tohto unikátneho a hodnotného nehmotného majetku.

427 Okrem toho treba zdôrazniť, že Komisia sa v odôvodnení 468 napadnutého rozhodnutia správne domnievala, že LuxOpCo mala zabezpečiť udržiavanie zákazníckych údajov a dodržiavanie zákonov v oblasti ochrany osobných údajov. Hoci ochrana databázy zákazníckych údajov je činnosťou dôležitou pre obchodný model spätý s maloobchodným predajom a službami poskytovanými najmä konečným spotrebiteľom, a to z dôvodov vysvetlených Komisiou v odôvodnení 466 napadnutého rozhodnutia, napriek tomu ide o obvyklú činnosť každého nadobúdateľa licencie, ktorý pracuje s týmto typom databázy.

428 Vzhľadom na uvedené treba potvrdiť zistenia Komisie urobené v odôvodneniach 466 až 468 napadnutého rozhodnutia, prinajmenšom v tom, že LuxOpCo vykonávala počas posudzovaného obdobia aktívne a kritické funkcie v súvislosti s vylepšovaním zákazníckych údajov. V tejto súvislosti treba uviesť, že zhromažďovaním zákazníckych údajov, ktorých objem sa v rokoch 2006 až 2014 ztrojnásobil, ako vyplýva z bodu 422 vyššie, LuxOpCo prispievala k hodnote tohto nehmotného majetku, ktorý je unikátny a hodnotný. LuxOpCo teda vykonávala unikátne a hodnotné funkcie.

– *O „ochrannej známke Amazon“ (odôvodnenia 469 až 472 napadnutého rozhodnutia)*

429 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon spochybňujú tvrdenie Komisie, podľa ktorého je hodnota „ochrannej známky“ Amazon vytváraná na úrovni spoločnosti LuxOpCo a európskych prepojených spoločností.

430 Komisia popiera tieto tvrdenia.

431 Po prvé treba zdôrazniť, že ako to Komisia nepriamo uznala v odôvodneniach 469 a 471 napadnutého rozhodnutia, ochranná známka Amazon je uznávaná a celosvetovo silne rozpoznateľná, čo bolo veľkou výhodou na prilákanie zákazníkov. Treba uviesť, že táto dobrá povesť existovala už pred založením spoločnosti LuxOpCo. Zistenie Komisie, formulované v odôvodneniach 469 a 470 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého ochranná známka nie je centrálnym prvkom modelu skupiny Amazon, pretože obchodná stratégia tejto skupiny sa zameriava na tri piliere (ceny, jednoduchosť používania, katalóg výrobkov), však treba potvrdiť. Hodnota ochrannej známky registrovanej v Európe totiž závisí aj od schopnosti poskytovať kvalitný sortiment výrobkov, výhodné ceny a veľkú jednoduchosť používania. Amazon napokon sama zdôrazňuje, že hodnota marketingových nehmotných aktív skupiny Amazon v Európe závisí od spokojnosti zákazníkov.

432 Po druhé treba uviesť, že ako to tvrdia Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon, technológia zohráva významnú, ak nie rozhodujúcu úlohu, vo vývoji ochrannej známky Amazon. Na jednej strane je totiž technológia kľúčová pri implementácii troch pilierov. Spokojnosť zákazníkov je tak z veľkej časti závislá od technológie. Na druhej strane má technológia rozhodujúcu úlohu v marketingu a umožňuje maximalizovať možnosť, že sa názov „Amazon“ objaví vo vyhľadávaniach potenciálnych zákazníkov. Nie je sporné, že táto technológia je vyvinutá v Spojených štátoch.

433 Iba technológia však nestačí na implementáciu troch pilierov. Tieto piliere totiž implementovala aj LuxOpCo prijímaním strategických rozhodnutí nevyhnutných na výkon obchodných činností skupiny Amazon v Európe.

434 V tejto súvislosti treba uviesť, že z jej vyjadrenia podaného po skončení konania vyplýva, že v konaní na United States Tax Court (Daňový súd Spojených štátov) (pozri bod 14 vyššie) Amazon v podstate tvrdila, že [*dôverné*].

435 Amazon predovšetkým vo vyjadrení podanom po skončení konania na United States Tax Court (Daňový súd Spojených štátov) potvrdila, že [*dôverné*] a v časti venovanej marketingovým nehmotným aktívam, že [*dôverné*]

436 United States Tax Court (Daňový súd Spojených štátov) vo svojom stanovisku napokon dospel k záveru, že „AEHT“ niesla výlučnú zodpovednosť za udržiavanie a vývoj nehmotného majetku súvisiaceho s marketingom a že prostredníctvom podielu na nákladoch platila technologické vylepšenia nevyhnutné na udržanie hodnoty tohto nehmotného majetku. Je pravda, že vo vyjadrení podanom po skončení konania a v stanovisku, ktoré vydal United States Tax Court (Daňový súd Spojených štátov, Amazon a uvedený súd odkazujú na „AEHT“. Keďže sa však v americkom konaní spomenutom v bode 14 vyššie nerozlišuje medzi jednotlivými luxemburskými subjektami skupiny a výraz „AEHT“ je používaný bez rozdielu na označenie

spoločnosti LuxOpCo alebo spoločnosti LuxSCS, treba v tomto konkrétnom kontexte výraz „AEHT“ chápať tak, že sa vzťahuje na LuxOpCo a nie na LuxSCS. Zo spisu totiž vyplýva, že LuxSCS nevykonávala také funkcie.

437 Okrem toho treba uviesť, že ani Luxemburské veľkovojvodstvo, ani Amazon nespochybňujú tvrdenie uvedené v odôvodnení 472 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého v Európe práve LuxOpCo a prepojené spoločnosti zabezpečovali online marketing skupiny Amazon na základe ich lokálneho know-how.

438 Za týchto okolností, hoci je pravda, že ochranná známka Amazon mala v Európe dobré meno, ktoré získala pred založením spoločnosti LuxOpCo a že využívala medzinárodné dobré meno skupiny Amazon, treba dospieť k záveru, že Komisia oprávnene konštatovala, že počas posudzovaného obdobia bola hodnota ochrannej známky udržiavaná a rozvíjaná prinajmenšom čiastočne na úrovni spoločnosti LuxOpCo aeurópskych subjektov.

439 V tejto súvislosti treba napokon rovnako ako Komisia uviesť, že Amazon bola v čase svojho vstupu na európsky trh známa ako predajca kníh a médií a že lokálne tímy museli vynaložiť značné úsilie na vybudovanie dobrej povesti ochrannej známky pre iné kategórie výrobkov.

440 V dôsledku toho treba potvrdiť posúdenia Komisie obsiahnuté v odôvodneniach 469 až 472 napadnutého rozhodnutia. V tejto súvislosti treba s prihliadnutím na zistenia urobené v bodoch 433 až 438 vyššie uviesť, že LuxOpCo prispela k vývoju hodnoty ochrannej známky a marketingových aktív a že preto vykonávala hodnotné funkcie. Naproti tomu nič neumožňuje domnievať sa, že tieto funkcie boli unikátne. Vzhľadom na uvedené sa treba domnievať, že Komisia správne dospela k záveru, že LuxOpCo prispela k vývoju každej z troch zložiek nehmotného majetku. Pokiaľ ide o vývoj technológie, príspevok spoločnosti LuxOpCo spočíval hlavne v úpravách a vo vypracovaní technických špecifikácií. Naproti tomu účasť spoločnosti LuxOpCo na vývoji technológie EFN možno považovať za unikátnu a hodnotnú funkciu. LuxOpCo okrem toho zohrávala významnú úlohu pri zhromažďovaní zákazníckych údajov, okrem iného prostredníctvom implementácie troch pilierov, a tak aktívne prispievala k vývoju tohto unikátneho a hodnotného majetku. Pokiaľ ide o marketingové aktíva, LuxOpCo zohrávala významnú úlohu pri rozširovaní dobrej povesti ochrannej známky Amazon v Európe a tak vykonávala hodnotné funkcie. Zo spisu však nevyplýva, že tieto funkcie možno posúdiť ako unikátne.

441 Treba teda dospieť k záveru, že Komisia v odôvodneniach 414 a 415 napadnutého rozhodnutia správne tvrdila, že luxemburská správa mala zohľadniť skutočnosť, že LuxOpCo vykonávala unikátne a hodnotné funkcie v súvislosti s nehmotným majetkom. Nie všetky funkcie spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s nehmotným majetkom však boli unikátne a hodnotné.

442 V tejto súvislosti treba navyše uviesť, že tieto funkcie mali byť zohľadnené, a to ak už nie v čase prijatia dotknutého záväzného daňového stanoviska, tak prinajmenšom v čase jeho každoročného vykonávania. Zohľadniť sa totiž musí každá zmena situácie, čo zahŕňa výkon ďalších funkcií.

ii) O funkciách vykonávaných spoločnosťou LuxOpCo v rámci maloobchodného predaja a služieb skupiny Amazon v Európe (oddiel 9.2.1.2.2 a odôvodnenia 473 až 499 napadnutého rozhodnutia)

443 Pokiaľ ide o funkcie vykonávané spoločnosťou LuxOpCo v rámci maloobchodného predaja a služieb skupiny Amazon v Európe, Komisia v napadnutom rozhodnutí v podstate zdôraznila, že tak podľa správy o transferovom oceňovaní z roku 2003, ako aj v skutočnosti, LuxOpCo zohrávala

úlohu európskeho ústredia a bola podnikom, ktorý zodpovedal za uvedené činnosti. Práve LuxOpCo teda mala prijímať a aj prijímala strategické rozhodnutia týkajúce sa obchodných činností skupiny Amazon v Európe (odôvodnenia 473 až 478 napadnutého rozhodnutia).

444 Komisia konkrétnejšie skonštatovala, že LuxOpCo vykonávala všetky strategické funkcie spojené s online maloobchodným predajom a službami skupiny Amazon počas posudzovaného obdobia a že prijímala všetky strategické rozhodnutia týkajúce sa tovaru a cenotvorby, evidovala predaje a konala ako zmluvná strana vo vzťahu k spotrebiteľom. Niesla preto zodpovedajúce náklady a riziká spojené s predajmi a so zásobami (odôvodnenie 475 napadnutého rozhodnutia).

445 Komisia sa preto domnievala, že LuxOpCo prijímala úplne nezávisle všetky relevantné rozhodnutia týkajúce sa každého z troch pilierov stratégie skupiny Amazon v Európe (odôvodnenie 478 napadnutého rozhodnutia).

446 Účastníci konania sa zhodujú na tom, že LuxOpCo vykonávala činnosti online maloobchodníka a poskytovateľa služieb. Nie je sporné ani to, že LuxOpCo vykonávala funkcie ústredia európskych činností skupiny Amazon.

447 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon však popierajú, že LuxOpCo vykonávala významné prevádzkové funkcie. Podľa ich názoru boli činnosti tejto spoločnosti v značnej miere založené na technológii vyvinutej v Spojených štátoch a podobné funkciám riadenia európskych činností alebo bežným funkciám obchodnej podpory, ktoré vytvárali nízku pridanú hodnotu.

448 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon konkrétnejšie tvrdia, že ľudské funkcie nahradila v rámci obchodných činností skupiny Amazon technológia a že ceny boli určované automaticky. Dodávajú, že bolo nemožné, aby jednotlivci aktívne určovali cenu miliónov položiek dostupných na stránkach skupiny Amazon, že vzťahy s predávajúcimi a so zákazníkmi boli takmer úplne automatizované, že zistenie polohy zásob a pokyny na vyzdvihnutie objednávok boli v centrách pre spracovanie objednávok funkciami definovanými technológiou a zamestnanci centier sa iba riadili pokynmi vydanými touto technológiou a že rozhodnutia týkajúce sa zásob (rozhodnutia o nákupe, miesto uskladnenia, atď.) boli automatizované, pričom zamestnanci mali len plniť pokyny vydané na základe technológie.

449 Treba preto preskúmať, či sa Komisia oprávnene domnievala, že LuxOpCo vykonávala významné prevádzkové funkcie a prijímala strategické rozhodnutia v súvislosti s každým z troch pilierov stratégie skupiny Amazon, takže ju nebolo možné považovať za podnik vykonávajúci iba jednoduché riadiace funkcie.

– *O sortimente (odôvodnenia 479 až 489 napadnutého rozhodnutia)*

450 Komisia v odôvodnení 479 napadnutého rozhodnutia uviedla, že rozširovanie a udržiavanie čo najširšieho možného sortimentu boli kľúčové pre úspech skupiny Amazon v Európe. Dodala, že rozhodnutie o kategóriách predávaných výrobkov bolo prijímané na základe znalosti trhu. Vyžadovalo teda ľudský zásah a iba samotná technológia nepostačovala.

451 Komisia predovšetkým zdôraznila na jednej strane to, že LuxOpCo sa mohla spoľahnúť na vysoký počet zamestnancov prepojených európskych spoločností, ktorí sa podieľali na vytváraní sortimentu v Európe a rozširovaní nových radov dostupných výrobkov na základe ich poznatkov o trhu, výrobkoch a lokálnych spotrebiteľoch (tvoriacich ich „lokálne know-how“) (odôvodnenia 470 až 482 napadnutého rozhodnutia). Na druhej strane LuxOpCo zohrávala

rozhodujúcu úlohu pri akvizíciách lokálnych predajcov, uzatváraní partnerstiev s dodávateľmi a vytváraní platforiem pre tretie strany pre rozvoj MarketPlace (odôvodnenia 483 až 489 napadnutého rozhodnutia).

452 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon nespochybňujú všeobecné zistenie nachádzajúce sa v odôvodnení 483 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého Amazon vytvára svoj sortiment cez akvizície iných maloobchodníkov prítomných na trhu, uzatváranie partnerstiev s dodávateľmi a vytváranie takých platforiem pre tretie strany ako je napríklad MarketPlace.

453 Zo svedeckej výpovede bývalého riaditeľa divízie pre obchod s tretími stranami v Európe (a najmä MarketPlace) napokon vyplýva, že práca lokálnych náborových pracovníkov bola kľúčová pre uvedenie nových výrobkov na internetových stránkach.

454 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon nepopierajú ani to, že práve LuxOpCo s podporou svojich európskych prepojených spoločností prevzala na seba tieto „všeobecné“ činnosti skupiny Amazon, nadobúdala niektoré európske maloobchodné podniky, uzatvárala partnerstvá s európskymi dodávateľmi, pričom zároveň definovala stratégie a najlepšie postupy pre výber a uvádzanie nových kategórií výrobkov a dokonca vypracúvala štandardné zmluvné ustanovenia pre dodávateľov (pozri odôvodnenie 485 napadnutého rozhodnutia).

455 Zo svedeckej výpovede viceprezidenta pre medzinárodné maloobchodné činnosti, zamestnaného v Spojených štátoch, napokon vyplýva, že [*dôverné*]. Aj keď teda LuxOpCo nerozhodovala úplne autonómne o kategóriách výrobkov, mala významnú úlohu pri uvádzaní nových kategórií výrobkov. V tejto súvislosti zo svedeckej výpovede bývalého riaditeľa pre maloobchodné činnosti v Európe, zamestnaného spoločnosťou LuxOpCo, vyplýva, že pri uvedení novej kategórie výrobkov bola táto spoločnosť [*dôverné*].

456 Reštrukturalizácia v roku 2006 tak umožnila autonómnejšie riadenie európskych činností.

457 Treba dospieť k záveru, že Komisia sa správne domnievala, že LuxOpCo prijímala významné rozhodnutia súvisiace so sortimentom a že iba samotná technológia nepostačovala na implementáciu tohto piliera stratégie skupiny Amazon v Európe.

– *O cenách (odôvodnenia 490 až 493 napadnutého rozhodnutia)*

458 Pokiaľ ide o ceny, Komisia tvrdila, že hoci určovanie cien bolo automatizované a založené na využití algoritmu, išlo iba o nástroj umožňujúci implementovať danú cenovú politiku, ktorá bola v Európe definovaná spoločnosťou LuxOpCo.

459 Komisia predovšetkým zdôraznila, že bez individuálnej podpory európskych prepojených spoločností, založenej na znalosti lokálneho trhu, by algoritmus výpočtu ceny nefungoval efektívne. V Európe tým bola poverená práve LuxOpCo s podporou jej európskych prepojených spoločností.

460 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon popierajú tieto tvrdenia. Tvrdia najmä, že obchodné činnosti spoločnosti LuxOpCo sa z veľkej časti opierajú o automatizáciu a že účasť zamestnancov tejto spoločnosti bola minimálna, najmä pokiaľ ide o ceny.

461 Samozrejme nie je sporné, že ako to tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo, bez technológie by boli činnosti spoločnosti LuxOpCo naozaj menšieho rozsahu.

462 Treba však uviesť, že ako vyplýva z odôvodnenia 168 napadnutého rozhodnutia, až do roku 2009 skupina Amazon využívala hlavne manuálne určovanie cien. Až od roku 2009 boli ceny určované na základe algoritmu. V tejto súvislosti teda Komisia správne konštatovala, že algoritmus sám osebe nepostačoval na určenie cien a že umožňoval implementovať cenovú politiku, ktorú v Európe definovala LuxOpCo (pozri odôvodnenie 490 napadnutého rozhodnutia).

463 V prvom rade, ako to Komisia zdôraznila v odôvodnení 491 napadnutého rozhodnutia, bez individuálnej podpory založenej na znalosti lokálneho trhu, ktorú spoločnosti LuxOpCo poskytovali európske prepojené spoločnosti, by algoritmus výpočtu cien nemohol fungovať efektívne.

464 Ďalej, ako to Komisia identifikovala v odôvodnení 492 napadnutého rozhodnutia, z Príručky pravidiel a postupov v Európskej únii skupiny Amazon vyplýva, že ceny určoval v Luxembursku Výbor pre maloobchodné ceny v Únii zložený z vedúcich zamestnancov spoločnosti LuxOpCo. Tento výbor bol jediný oprávnený prijímať cenové usmernenia pre výrobky, ktoré skupina Amazon ponúkala na svojich európskych internetových stránkach. Úlohu spoločnosti LuxOpCo pri určovaní cenovej politiky potvrdzujú aj svedecké výpovede jej zamestnancov.

465 Navyše nie je sporné, že LuxOpCo zamestnávala európskeho cenového manažéra, ktorý musel schvaľovať ceny, predovšetkým keď sa odlišovali od cien určených algoritmom, a ani to, že mala tím, ktorý bol poverený zabezpečovať [*dôverné*] na svetovej úrovni. Tento tím, zriadený v Luxembursku v rámci spoločnosti LuxOpCo, monitoroval ceny [*dôverné*] a skúmal ceny ponúkané v celosvetovom meradle, vrátane Spojených štátov (pozri odôvodnenie 492 napadnutého rozhodnutia).

466 Napokon Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon podloženým spôsobom nespochybňujú, že LuxOpCo musela vyvinúť úplne osobitnú stratégiu na dosahovanie príjmov a na to, aby sa odlíšila od svojich konkurentov. V tejto súvislosti sa vplyv spoločnosti LuxOpCo a jej európskych prepojených spoločností na cenové rozhodnutia prejavoval v akciách, ktoré sa uplatňovali na niektoré položky predávané na internetových stránkach v Únii (pozri odôvodnenie 493 napadnutého rozhodnutia). Nie je sporné, že počas svojich prvých rokov činnosti v Nemecku stránka „Amazon.de“ dokonca vymyslela „záruku nízkej ceny“, aby zákazníkov motivovala k zasielaniu spätnej väzby o cenách výmenou za zľavu z ich nákupu a že v Spojenom kráľovstve niektoré typy zliav z bežných trhových cien, akými sú [*dôverné*], spôsobili, že konkurencia [*dôverné*] bola náročnejšia, [*dôverné*]. Pokiaľ ide o predaj kníh vo Francúzsku a v Nemecku, LuxOpCo zaviedla systém bezplatného doručenia. V tejto súvislosti ide o príklady cenových rozhodnutí vo vzťahu ku konkurentom na trhu a teda strategických rozhodnutí špecifických pre maloobchodníka.

467 Vzhľadom na uvedené treba dospieť k záveru, že LuxOpCo prijímala strategické rozhodnutia týkajúce sa určovania cien a tak vykonávala významné funkcie. Hoci je pravda, že určovanie cien bolo závislé od technológie skupiny Amazon, zároveň platí, že účasť spolupracovníkov spoločnosti LuxOpCo bola tiež kľúčová.

– *O „jednoduchosti používania“ (odôvodnenia 494 až 499 napadnutého rozhodnutia)*

468 K „jednoduchosti používania“ Komisia uviedla, že LuxOpCo zodpovedala za zabezpečenie jednoduchosti používania ponuky maloobchodného predaja a trhoviska skupiny Amazon v Európe. Konkrétnejšie mala LuxOpCo tím nazvaný tím pre „lokalizáciu a preklad“, ktorý mal kontrolovať a upravovať automatický preklad a najmä umožniť spájanie jednotlivých európskych

katalógov na účely vytvorenia a správy technológie EFN (odôvodnenie 495 napadnutého rozhodnutia). Práve LuxOpCo a európske prepojené spoločnosti mali a vyvíjali know-how týkajúci sa miestnej logistiky, najmä pokiaľ ide o zasielanie tovaru (odôvodnenie 496 napadnutého rozhodnutia).

469 Podľa Komisie je technológia predpokladom „jednoduchosti používania“, a najmä prekladu európskych katalógov tovaru, dodávania tovaru a služby zákazníckej podpory (pozri odôvodnenia 494 až 499 napadnutého rozhodnutia). Zamestnanci spoločnosti LuxOpCo zohrávali úlohu tak na úrovni katalógov tovaru, ako aj pri dodávaní výrobkov a službe zákazníckej podpory. V tejto súvislosti know-how patrilo spoločnosti LuxOpCo a európskym prepojeným spoločnostiam (pozri odôvodnenie 496 napadnutého rozhodnutia).

470 Tieto skutočnosti navyše Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon podloženým spôsobom nespochybňujú a treba ich potvrdiť.

471 Z uvedeného teda vyplýva, že LuxOpCo prijímala strategické rozhodnutia v súvislosti s prevádzkovaním obchodných činností skupiny Amazon v Európe a mala tak hlavnú zodpovednosť za implementáciu troch pilierov stratégie uvedenej skupiny v tejto geografickej zóne. Komisia sa preto správne domnievala, že napriek významu technológie zohrávala aj LuxOpCo podstatnú úlohu pri prevádzkovaní a rozmachu týchto činností maloobchodného predaja a trhoviska a teda že vykonávala hodnotné funkcie. Zo spisu však nevyplýva, že tieto funkcie boli unikátne.

iii) O aktívach používaných spoločnosťou LuxOpCo (odôvodnenia 500 až 505 napadnutého rozhodnutia)

472 K aktívam používaným spoločnosťou LuxOpCo Komisia v odôvodnení 500 napadnutého rozhodnutia uviedla, že LuxOpCo využívala „značné aktíva“ na výkon funkcií opísaných v oddieloch 9.2.1.2.1 (funkcie spojené s nehmotným majetkom) a 9.2.1.2.2 (funkcie vykonávané v rámci maloobchodného predaja a služieb) jej rozhodnutia.

473 Na jednej strane Komisia v odôvodnení 501 napadnutého rozhodnutia konštatovala, že LuxOpCo mala vo vlastníctve a správe celý sortiment tovaru (počas posudzovaného obdobia predstavovali zásoby [*dôverné*] miliárd EUR) a že vlastnila 100 % obchodný podiel v spoločnostiach ASE, AMEU a európskych prepojených spoločnostiach, ktorých financovanie odsúhlasovala.

474 Na druhej strane Komisia tvrdila, že štruktúra nákladov spoločnosti LuxOpCo preukazuje, že pri výkone jej funkcií sa značné aktíva používali na absorbovanie nákladov spojených s vývojom a vylepšovaním nehmotného majetku (odôvodnenie 502 napadnutého rozhodnutia). Predovšetkým, pokiaľ ide o registrovanú ochrannú známku, LuxOpCo vynakladala vysoké náklady na priamy marketing (napríklad náklady spojené s akciami) (odôvodnenia 503 až 504 napadnutého rozhodnutia). V dôsledku toho sa Komisia domnievala, že bez akejkoľvek identifikovateľnej náhrady poskytnutej spoločnosti LuxOpCo treba tieto náklady považovať za náklady, ktoré v skutočnosti znášala spoločnosť LuxOpCo.

475 Komisia tak dospela k záveru, že LuxOpCo vynakladala náklady zodpovedajúce ekonomickému využívaniu nehmotného majetku, ako aj jeho vývoju, vylepšovaniu a správe. Podľa Komisie tieto náklady v celom rozsahu nemožno považovať za náklady vynaložené v mene spoločnosti LuxSCS (odôvodnenie 505 napadnutého rozhodnutia).

476 Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon navyše podloženým spôsobom nespochybňujú tieto zistenia, okrem skutočnosti, že LuxOpCo vynakladala náklady spojené s vývojom, vylepšovaním a správou nehmotného majetku. V tejto súvislosti stačí odkázať na bod 235 vyššie. S výnimkou tvrdenia, podľa ktorého LuxOpCo znášala náklady spojené s DRN a vstupnou zmluvou, treba potvrdiť posúdenia, ktoré urobila Komisia v odôvodneniach 500 až 505 napadnutého rozhodnutia.

iv) O rizikách znášaných spoločnosťou LuxOpCo (odôvodnenia 506 až 517 napadnutého rozhodnutia)

477 Pokiaľ ide o riziká znášané spoločnosťou LuxOpCo, Komisia sa v odôvodneniach 506 až 517 napadnutého rozhodnutia domnievala, že na jednej strane táto spoločnosť niesla tak podľa ustanovení zmlúv uzavretých so spoločnosťou LuxSCS, ako aj v skutočnosti, riziká spojené s vývojom, vylepšovaním a správou nehmotného majetku. Na druhej strane LuxOpCo podľa Komisie kontrolovala a riadila všetky zodpovedajúce obchodné a podnikateľské riziká spojené s činnosťami maloobchodného predaja a služieb vykonávanými skupinou Amazon v Európe, okrem iného úverové riziko, inkasné riziko, riziko správy zásob, trhové riziko, riziko straty alebo tiež riziká spojené s udržaním pracovnej sily schopnej predávať tovar a poskytovať služby efektívne a v požadovaných lehotách.

478 Komisia ďalej odmietla tvrdenie Amazon, formulované v správnom konaní, podľa ktorého sa LuxOpCo pri riadení a znášaní rizík z veľkej časti spoliehala na technológiu (odôvodnenia 506 a 508 napadnutého rozhodnutia).

479 V prvom rade podľa Komisie, aj keby technológia umožňovala minimalizovať riziká, LuxOpCo niesla uvedené riziká v dôsledku svojej úlohy európskeho ústredia a prevádzkovateľa maloobchodného predaja a služieb (odôvodnenia 509 a 510 napadnutého rozhodnutia). Komisia uvádza, že aj keby sa LuxOpCo spoliehala pri riadení obchodných rizík na technológiu, bolo by to iba výsledkom strategického rozhodnutia z jej strany (odôvodnenie 511 napadnutého rozhodnutia).

480 Navyše nie je preukázané, či už v správe o transferovom oceňovaní z roku 2003 alebo v inom dokumente, že strategické, finančné a prevádzkové riziká, ktorým LuxOpCo musela čeliť pri svojich každodenných činnostiach, boli riadené podľa politiky skupiny v oblasti riadenia rizík (odôvodnenie 512 napadnutého rozhodnutia). Naopak také riziká, ako je riziko straty ekonomickej činnosti, boli riadené na miestnej úrovni so spoločnosťou LuxOpCo ako hlavnou zodpovednou osobou v Európe (odôvodnenia 513 až 515 napadnutého rozhodnutia).

481 Účastníci konania sa rozchádzajú v otázke, ktorý subjekt v skutočnosti niesol riziká spojené s nehmotným majetkom a zvlášť v otázke, či LuxOpCo uvoľňovala aktíva na absorbovanie nákladov spojených s vývojom duševného vlastníctva. Navyše podľa Luxemburského veľkovojvodstva časť rizík a funkcií identifikovaných Komisiou niesli a vykonávali európske prepojené spoločnosti a nie LuxOpCo.

482 Pokiaľ ide o riziká spojené s vývojom, vylepšovaním a správou nehmotného majetku, tvrdiť, ako to urobila Komisia v odôvodnení 507 napadnutého rozhodnutia, že LuxOpCo niesla tieto riziká tak podľa ustanovení zmlúv uzavretých so spoločnosťou LuxSCS, ako aj v skutočnosti, nie je presvedčivé.

483 Ako správne zdôraznilo Luxemburské veľkovojvodstvo v bode 104 žaloby vo veci T-816/17, hoci je pravda, že podľa licenčnej zmluvy LuxSCS previedla určité riziká spojené s prevádzkovaním obchodných činností na LuxOpCo, zároveň platí, že LuxSCS, ktorá bola právnym nositeľom práva využívať nehmotný majetok počas posudzovaného obdobia, stále niesla riziká spojené s nehmotným majetkom, pretože musela plniť povinnosť, ktorá jej vyplývala zo vstupnej zmluvy a DRN, platiť vstupné poplatky a náklady podľa DRN spoločnostiam ATI a A 9.

484 Toto konštatovanie Komisia podloženým spôsobom nespochybnila. Pokiaľ ide o finančnú schopnosť spoločnosti LuxSCS niesť riziká, ak by sa naplnili, Komisia nebola schopná preukázať svoje tvrdenie, že LuxSCS nemala podstatné vlastné zdroje. Pokiaľ ide o počiatočný kapitál spoločnosti LuxSCS, ktorý Komisia v odôvodnení 445 napadnutého rozhodnutia nepovažovala za relevantný, nie je sporné, že prinajmenšom v roku 2006 mohla LuxSCS práve vďaka nemu absorbovať straty, ktoré utrpela počas prvých rokov prevádzky bez účasti spoločnosti LuxOpCo. V roku 2006 tak bola výška poplatku, ktorý LuxOpCo platila spoločnosti LuxSCS oveľa nižšia ako vstupné platby a platby podielu na nákladoch, ktoré vykonala LuxSCS.

485 Za týchto okolností treba konštatovať, že LuxOpCo niesla nanajvýš časť rizík spojených s existenciou, vývojom, vylepšovaním a správou nehmotného majetku.

486 Naproti tomu, pokiaľ ide o ostatné riziká uvedené v odôvodneniach 507 až 517 napadnutého rozhodnutia, teda riziká špecifické pre činnosť online maloobchodného predajcu a poskytovateľa služieb, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon podloženým spôsobom nespochybňujú tvrdenie, že LuxOpCo niesla tieto riziká, ako je napríklad riziko spojené so stratou ekonomickej činnosti ako takej (pozri odôvodnenie 514 uvedeného rozhodnutia) a riziká spojené s držbou nepredaných zásob v Európe, s umiestnením serverov a údržbou call centier, s nedobytnými pohľadávkami a s neplnením zmlúv uzavretých so zákazníkmi. Predovšetkým, hoci Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon tvrdia, že technológia umožňovala minimalizovať riziká spoločnosti LuxOpCo spojené s prevádzkovaním obchodných činností a najmä riziká spojené so zásobami, treba uviesť, rovnako ako to Komisia zdôraznila v odôvodnení 510 napadnutého rozhodnutia, že technológia tieto riziká úplne nevylúčila. Treba preto potvrdiť tvrdenia Komisie.

v) Závery k funkčnej analýze spoločnosti LuxOpCo

487 Vzhľadom na uvedené treba konštatovať, že funkčná analýza spoločnosti LuxOpCo vykonaná Komisiou nie je úplne presvedčivá.

488 Po prvé, s prihliadnutím na informácie zhromaždené Komisiou na účely prijatia napadnutého rozhodnutia, ktoré boli uvedené v tomto rozhodnutí a čiastočne potvrdené vyššie, nebolo vylúčené domnievať sa, že LuxOpCo skutočne vykonávala určité unikátne a hodnotné funkcie v súvislosti s nehmotným majetkom. Platí to pre vývoj technológie EFN a získavanie zákazníckych údajov. Pokiaľ ide o zvyšok, hoci v prípade marketingových aktív sú funkcie spoločnosti LuxOpCo hodnotné, nie je preukázané, že ich možno považovať za unikátne.

489 Po druhé, funkčnú analýzu spoločnosti LuxOpCo ako online maloobchodného predajcu a poskytovateľa služieb možno v podstatnej časti potvrdiť. V tejto súvislosti na rozdiel od toho, čo tvrdia Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon, LuxOpCo nevykonávala jednoduché „riadiace“ funkcie, ale konala ako online maloobchodný predajca a niesla riziká vlastné tejto činnosti. Tieto funkcie boli skutočne „hodnotné“, pretože išlo o činnosti, ktoré mohli podstatne prispieť k obratu spoločnosti LuxOpCo a teda k obchodnému modelu skupiny Amazon. Tieto funkcie však nemožno považovať za unikátne. Keďže totiž Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon uviedli, že

podnik možno považovať za vykonávajúci rutinné funkcie (na rozdiel od subjektu vykonávajúceho unikátne a hodnotné funkcie) vtedy, keď tieto funkcie možno ľahko oceniť (v angličtine „benchmark“) (pozri bod 225 vyššie), stačí uviesť, že správa [*dôverné*], na ktorú sa odvolávali hlavní účastníci konania, sa vzťahuje na činnosti online maloobchodného predajcu a zaoberá sa otázkou trhovej odmeny takýchto maloobchodníkov.

490 Vzhľadom na uvedené treba uviesť, že hoci Komisia sa mohla oprávnene domnievať, že niektoré funkcie spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s nehmotným majetkom boli unikátne a hodnotné, jej názor, že funkcie spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s jej obchodnými činnosťami boli unikátne a hodnotné nemôže úplne presvedčiť. Hoci Komisia správne konštatovala, že LuxOpCo vykonávala viac funkcií než bolo zohľadnených na účely prijatia dotknutého záväzného daňového stanoviska, ktoré zohľadnilo len jednoduché „riadiace“ funkcie, nesprávne uviedla, že funkcie spoločnosti LuxOpCo súvisiace s jej činnosťou maloobchodníka boli unikátne a hodnotné.

491 Tento záver nespochybňuje žiadne z ďalších tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva alebo Amazon.

492 Po prvé, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon tvrdia, že skutočnosť, že funkcie spoločnosti LuxOpCo vykonávali pred reštrukturalizáciou v roku 2006 európske prepojené spoločnosti a že za ne poberali odmenu vo výške nákladov zvýšených o maržu preukazuje, že funkcie spoločnosti LuxOpCo sú iba bežnými funkciami. V tejto súvislosti stačí uviesť, že cieľom reštrukturalizácie v roku 2006 bolo práve vytvoriť ústredie pre činnosti skupiny Amazon v Európe tým, že sa spoločnosti LuxOpCo zverili funkcie, ktoré boli oveľa významnejšie ako funkcie európskych prepojených spoločností.

493 Po druhé, Luxemburské veľkovojvodstvo vytýka Komisii, že pripísala spoločnosti LuxOpCo funkcie, ktoré vykonávali európske prepojené spoločnosti. V tejto súvislosti stačí uviesť, že európske prepojené spoločnosti konali ako poskytovatelia služieb u spoločnosti LuxOpCo a navyše boli ako také odmeňované. Funkcie, ktoré vykonávali, boli teda vykonávane na účet a nebezpečenstvo spoločnosti LuxOpCo. Komisia bola preto oprávnená pripísať tieto funkcie spoločnosti LuxOpCo.

2) O výbere metódy

494 Ako bolo uvedené v bode 317 vyššie, Komisia sa v podstate domnievala, že bolo nesprávne použiť metódu čistého obchodného rozpätia na určenie výšky licenčného poplatku a odmeny spoločnosti LuxOpCo a že mala byť použitá metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy.

495 Konkrétnejšie v odôvodnení 567 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že keď obe strany vnútroskupinovej transakcie prispievajú do uvedenej transakcie unikátnymi a hodnotnými príspevkami, považuje sa metóda delenia zisku vo všeobecnosti za vhodnejšiu metódu transferového oceňovania, keďže v takomto prípade by sa nezávislé strany bežne museli podeliť o zisk vytvorený touto transakciou v pomere k ich príslušným príspevkom.

496 V tejto súvislosti Komisia s odkazom na odôvodnenie 256 napadnutého rozhodnutia spresnila, že smernica OECD rozlišuje medzi dvomi metódami delenia zisku, a to pomocou kontribučnej analýzy a pomocou reziduálnej analýzy. Pokiaľ ide o reziduálnu analýzu, Komisia spresnila, že táto analýza sa uplatňuje v prípade, keď je jedna strana okrem odmeny, ktorú dostáva za unikátne a hodnotné príspevky do transakcie, odmenená aj za svoje bežné funkcie. Pokiaľ ide o kontribučnú

analýzu, Komisia spresnila, že táto analýza spočíva v rozdelení agregovaného zisku na základe relatívnej hodnoty funkcií vykonávaných každou zo strán vnútroskupinových transakcií (s prihliadnutím na aktíva, ktoré používajú a riziká, ktoré nesú).

497 Komisia dodala, že keď obe strany kontrolovanej transakcie poskytujú unikátne a hodnotné príspevky a keď neexistujú žiadne menej komplexné transakcie, ktorých cena sa musí určiť zvlášť, je vhodnejšie na účely pripísania agregovaného zisku použiť kontribučnú analýzu. Reziduálna analýza by bola vhodná, ak by existovali menej komplexné transakcie.

498 Na základe týchto pripomienok Komisia dospela k záveru, že z dôvodu, že LuxSCS a LuxOpCo sú obe považované za spoločnosti vykonávajúce unikátne a hodnotné funkcie v súvislosti s nehmotným majetkom, treba uprednostniť kontribučnú analýzu pred reziduálnou analýzou.

499 Účastníci konania sa rozchádzajú v otázke, či sa Komisia dôvodne domnievala, že v tomto prípade bola vhodná metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy a teda, že v dotknutom záväznom daňovom stanovisku nemal byť odsúhlasený výber metódy čistého obchodného rozpätia.

500 Predovšetkým treba pripomenúť, pokiaľ ide o výber metódy transferového oceňovania ako taký, že ako bolo uvedené v bode 202 rozsudku z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669), cieľom jednotlivých metód transferového oceňovania je získať úroveň zisku, ktorá vyjadruje nezávislé trhové transferové ceny, a že v zásade nemožno konštatovať, že na základe niektorej metódy nemožno dosiahnuť spoľahlivý odhad trhového výsledku.

501 Komisia je navyše pri preskúmaní opatrenia s prihliadnutím na princíp nezávislého vzťahu oprávnená použiť inú metódu než odsúhlasili vnútroštátne daňové orgány. Z bodu 154 rozsudku z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia (T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669), vyplýva, že hoci Komisii nemožno vytýkať, že zohľadnila metódu transferového oceňovania, ktorú považuje v danom prípade za vhodnú na účely preskúmania úrovne transferových cien v prípade transakcie alebo viacerých úzko súvisiacich transakcií, ktoré boli súčasťou napadnutého opatrenia, je však povinná svoj metodologický výber odôvodniť.

502 V tomto prípade z dôvodu, že tak LuxSCS, ako aj LuxOpCo vykonávali niektoré unikátne a hodnotné funkcie, nemožno Komisii vytýkať, že sa domnievala, že na preskúmanie kontrolovanej transakcie sa mohla vo všeobecnosti javiť vhodná metóda delenia zisku.

503 Záver Komisie o zohľadnení kontribučnej analýzy však nie je presvedčivý. Ako totiž v tejto súvislosti vyplýva nepriamo, ale nepochybne z odôvodnení 256, 567 a 568 napadnutého rozhodnutia, Komisia vychádzala z toho, že okolnosť, že strany kontrolovanej transakcie vykonávajú unikátne a hodnotné funkcie, ako aj rutinné funkcie, vyžaduje použitie metódy delenia zisku pomocou reziduálnej analýzy, zatiaľ čo metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy by bola vhodná iba vtedy, keď dotknuté podniky vykonávajú iba unikátne a hodnotné funkcie. Ako však vyplýva z bodov 488 a 489 vyššie, hoci sa Komisia dôvodne domnievala, že niektoré z funkcií spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s nehmotným majetkom boli unikátne a hodnotné, nesprávne považovala za unikátne a hodnotné aj funkcie spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s obchodnými činnosťami. Komisia navyše nepreukázala ani to, že neexistovali činnosti porovnateľné s obchodnými činnosťami spoločnosti LuxOpCo, ani to, že odmenu za tieto funkcie nebolo možné určiť zvlášť.

504 Okrem toho z bodov 3.6 a 3.8 smernice OECD vo verzii z roku 1995 nepriamo, ale nepochybne vyplýva, že výber metódy delenia zisku, vrátane delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy, závisí rozhodujúcim spôsobom od toho, či boli identifikované externé údaje pochádzajúce od nezávislých podnikov na určenie hodnoty príspevku každého podniku spojeného s transakciou. Komisia sa však nepokúšala identifikovať, či boli k dispozícii takéto spoľahlivé údaje, aby mohla dospieť k záveru, že v tomto prípade bolo možné použiť metódu delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy.

505 Komisia navyše neodôvodnila, v čom boli funkcie spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s vývojom nehmotného majetku také, že v tomto prípade bola vhodnou metódou kontribučná analýza na rozdiel od reziduálnej analýzy (pozri odôvodnenie 568 napadnutého rozhodnutia).

506 Z toho vyplýva, že keď Komisia vylúčila metódu delenia zisku pomocou reziduálnej analýzy a vybrala kontribučnú analýzu, náležite neodôvodnila svoj metodologický výber a teda nesplnila požiadavky uvedené v bode 501 vyššie.

507 Keďže Komisia založila svoje prvé subsidiárne zistenie na tom, že v tomto prípade bola jedinou vhodnou metódou kontribučná analýza, je chybou uvedenou v bode 506 vyššie postihnuté odôvodnenie Komisie týkajúce sa preukázania existencie výhody.

508 Všeobecný súd však považuje za potrebné pokračovať v preskúmaní tvrdení žalobcov, že Komisia nepreukázala, že odmena spoločnosti LuxOpCo by pri použití metódy delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy mala byť vyššia.

3) O preukázaní, že odmena spoločnosti LuxOpCo mala byť vyššia pri použití metódy delenia zisku (použitie kontribučnej analýzy)

509 Ako je uvedené vyššie, v odôvodnení 568 napadnutého rozhodnutia sa Komisia domnievala, že ak by bola použitá metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy, viedlo by to nevyhnutne k vyššej odmene pre LuxOpCo. Komisia sa tak domnievala, že dotknuté záväzné daňové stanovisko tým, že v ňom bola odsúhlasená metóda výpočtu licenčného poplatku, ktorú navrhla Amazon a ktorá viedla k podhodnoteniu odmeny spoločnosti LuxOpCo, priznalo tejto spoločnosti výhodu. Komisia však v odôvodnení 564 napadnutého rozhodnutia spresnila, že sa nepokúšala preukázať presnú výšku nezávislej trhovej odmeny spoločnosti LuxOpCo.

510 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že ako je uvedené v bodoch 317 až 320 vyššie, chyba identifikovaná Komisiou sa nezakladá na zistení, že za niektoré funkcie spoločnosti LuxOpCo, vrátane rutinných alebo bežných funkcií, nebola poskytnutá odmena. Naopak Komisia vychádzala z predpokladu, že LuxOpCo vykonávala rad unikátnych a hodnotných funkcií a že sa preto mala použiť metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy.

511 Účastníci konania sa rozchádzajú v otázke, či sa Komisii podarilo na základe zistenia uvedeného v bode 509 vyššie preukázať existenciu výhody v prospech spoločnosti LuxOpCo.

512 Na preukázanie existencie výhody mala Komisia preukázať, že LuxOpCo by musela dostávať vyššiu odmenu ako skutočne dostávala podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska, ak by na ňu bola uplatnená metóda delenia zisku.

513 Ako je uvedené v bode 310 vyššie, prináleží Komisii, aby konkrétne preukázala, že metodologické chyby, ktoré identifikovala v záväznom daňovom stanovisku, neumožňovali dospieť k spoľahlivému odhadu nezávislého trhového výsledku a že viedli k zníženiu zdaniteľného príjmu, pričom nie je vylúčené, že v niektorých prípadoch je metodologická chyba taká, že nijako neumožňuje dospieť k odhadu nezávislého trhového výsledku a nevyhnutne vedie k podhodnoteniu odmeny, ktorá by bola prijatá za trhových podmienok.

514 Rovnaké úvahy musia platiť v prípade, keď sa Komisia domnieva, že identifikovala chybu vo funkčnej analýze. Nie je totiž vylúčené, že napriek chybe vo funkčnej analýze sa vypočítaná odmena nelíši od nezávislého trhového výsledku, ktorý by bolo možné určiť pri správnom zohľadnení vykonávaných funkcií. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že ak niektoré funkcie neboli správne identifikované a neboli zohľadnené pri výpočte odmeny, je pravdepodobné, že za ne mala byť poskytnutá odmena a že z dôvodu nezohľadnenia týchto dodatočných funkcií mala byť odmena daného podniku vyššia. Komisia však nemôže dospieť k takýmto záverom bez toho, aby konkrétne preskúmala, či v danom prípade, s prihliadnutím na osobitosti danej transakcie, chyba zistená vo funkčnej analýze mohla viesť k ďalšej odmene.

515 Napokon, keď Komisia v rámci právomoci, ktorú jej zveruje článok 107 ods. 1 ZFEÚ, posudzuje daňové opatrenie poskytnuté integrovanému podniku, musí porovnať daňové zaťaženie takéhoto integrovaného podniku, ktoré vyplýva z uplatnenia uvedeného daňového opatrenia, s daňovým zaťažením podniku nachádzajúceho sa v porovnateľnej skutkovej situácii a vykonávajúceho svoje činnosti v trhových podmienkach, ktoré vyplýva z uplatnenia bežných pravidiel zdanenia podľa vnútroštátneho práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. septembra 2019, Holandsko a i./Komisia, T-760/15 a T-636/16, EU:T:2019:669, bod 149). Keď Komisia identifikuje chyby vo funkčnej analýze, na ktorej sa zakladá také daňové opatrenie, ako je dotknuté záväzné daňové stanovisko, musí porovnať daňové zaťaženie integrovaného podniku vyplývajúce z uplatnenia daného daňového opatrenia na jednej strane s daňovým zaťažením podniku pôsobiaceho na trhu a vykonávajúceho funkcie porovnateľné s funkciami integrovaného podniku tak, ako ich Komisia identifikovala, na druhej strane. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že takéto porovnanie neznamená, že Komisia musí nevyhnutne vykonať úplne novú analýzu, ktorá je rovnako podrobná ako analýza, ktorú urobil členský štát na účely prijatia dotknutého daňového opatrenia. Aj keď však Komisia nemusí urobiť takúto analýzu, je povinná prinajmenšom identifikovať rad konkrétnych skutočností umožňujúcich s istotou konštatovať, že nezávislá trhová odmena za funkcie spoločnosti, ktoré Komisia identifikovala, bola nevyhnutne vyššia ako odmena prijatá podľa dotknutého daňového opatrenia.

516 V dôsledku toho, čo bolo práve vysvetlené v bode 515 vyššie, mala Komisia porovnať odmenu spoločnosti LuxOpCo získanú podľa metódy odsúhlasenej v dotknutom záväznom daňovom stanovisku s nezávislou trhovou odmenou, ktorá by mala byť prijatá s prihliadnutím na funkcie spoločnosti LuxOpCo, ktoré sama Komisia identifikovala vo svojej vlastnej funkčnej analýze. Aj bez skutočného uplatnenia metódy delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy mala Komisia prinajmenšom identifikovať rad skutočností umožňujúcich dospieť k záveru, že odmena spoločnosti LuxOpCo vypočítaná podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska bola nevyhnutne nižšia ako odmena, ktorú by dostala spoločnosť vykonávajúca činnosť na voľnom trhu, ak by vykonávala funkcie porovnateľné s funkciami, ktoré Komisia identifikovala vo svojej funkčnej analýze. Konkrétnejšie povedané, ak sa Komisia domnievala, že kontribučná analýza bola vhodnou metódou výpočtu, namiesto vyslovenia neoverených odhadov výsledku, ktorý by bol získaný uplatnením metódy delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy, mala preskúmať, či by sa na voľnom trhu zohľadnenie funkcií a rizík porovnateľných s funkciami a rizikami spoločnosti LuxOpCo v kontrolovanej transakcii (najmä jej funkcií a rizík online

maloobchodníka) skutočne prejavilo v podiele na zisku (pre online maloobchodníka porovnateľného so spoločnosťou LuxOpCo), ktorý by bol vyšší ako podiel, na ktorý LuxOpCo mala právo podľa metódy výpočtu uvedenej v dotknutom záväznom daňovom stanovisku. Hoci Komisia samozrejme nemusela uviesť presné čísla, bola prinajmenšom povinná poskytnúť v tejto súvislosti overiteľné nepriame dôkazy.

517 V tomto prípade Komisia v napadnutom rozhodnutí uviedla iba to, že ak by bola použitá metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy, LuxOpCo by dostala vyššiu odmenu, pričom sa neusilovala uplatniť túto metódu. Komisia však nemôže predpokladať, aký by bol výsledok použitia určitej metódy, ani aká odmena mala byť priznaná určitej funkcii. Naproti tomu, ako už bolo uvedené v bodoch 515 a 516 vyššie, Komisia musí preukázať, že odmena odsúhlasená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku bola nižšia ako spoľahlivý odhad nezávislej trhovej odmeny, ktorá by bola získaná podľa metódy delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy.

518 V tejto súvislosti treba uviesť, že Komisia sa neusilovala preskúmať, aký bol správny kľúč alokácie agregovaného zisku spoločností LuxSCS a LuxOpCo, ktorý by bol dohodnutý, ak by tieto zmluvné strany boli nezávislými podnikmi, a dokonca sa nepokúsila ani identifikovať konkrétne skutočnosti umožňujúce určiť, že funkcie spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s vývojom nehmotného majetku alebo výkon funkcií ústredia by založili právo na väčší podiel na zisku v porovnaní s podielom na zisku skutočne získaným podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska.

519 Navyše treba pripomenúť, že aj keď sú príspevky spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s nehmotným majetkom (príspevok k vývoju malej časti technológie, príspevok k rozšíreniu zákazníckej databázy a k zhodnoteniu ochrannej známky) a prevádzkovaním obchodných činností naozaj reálne, žiadna skutočnosť obsiahnutá v napadnutom rozhodnutí neumožňuje odmerať prínos týchto funkcií v porovnaní s funkciami spoločnosti LuxSCS (poskytnutie technológie, ktorá zohráva kľúčovú úlohu pri prevádzkovaní činností skupiny Amazon a dosahovaní zisku). Bez dôkladnej analýzy tak nie je možné predpokladať, do akej miery by príspevky spoločnosti LuxOpCo priniesli tejto spoločnosti väčší podiel na zisku dosiahnutom v Európe než dosiahla podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska.

520 Za týchto okolností treba uviesť, že Komisia nepreukázala existenciu výhody, ale nanajvýš pravdepodobnosť existencie výhody.

521 Je pravda, ako to Komisia uviedla na pojednávaní, že skutočnosť, že niektoré aktíva sú prevedené bezodplatne bez zohľadnenia týchto funkcií v odmene spoločnosti LuxOpCo, odsúhlasenej v záväznom daňovom stanovisku, môže preukazovať, že odmena spoločnosti LuxOpCo je nižšia ako odmena, ktorú by dostal nezávislý podnik v trhových podmienkach. Treba však uviesť, že napadnuté rozhodnutie neobsahuje takéto odôvodnenie.

522 Samozrejme nie je vylúčené, že ak LuxOpCo vykonávala viac funkcií ako bolo zohľadnených na účely výpočtu jej odmeny odsúhlasenej v dotknutom záväznom daňovom stanovisku, mala právo na dodatočnú odmenu. Odôvodnenie Komisie, vysvetlené v napadnutom rozhodnutí, však zostáva teoretické a nepostačuje na preukázanie toho, že LuxOpCo skutočne získala výhodu v dôsledku uplatnenia metódy výpočtu jej odmeny, ktorá bola odsúhlasená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku.

523 Je pravda, že Komisia vo svojich odpovediach na otázky Všeobecného súdu a na pojednávaní tvrdila, že podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska LuxOpCo dostávala iba približne 20 % agregovaného zisku spoločností LuxOpCo a LuxSCS a že ak by sa na ňu uplatnila metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy, s prihliadnutím na jej unikátne a hodnotné funkcie by nevyhnutne získala väčší podiel na tomto agregovanom zisku.

524 Po prvé však treba uviesť, že tvrdenie, podľa ktorého LuxOpCo dostávala iba približne 20 % agregovaného zisku, sa nenachádza v časti napadnutého rozhodnutia týkajúcej sa prvého subsidiárneho zistenia, a dokonca ani v celom napadnutom rozhodnutí. Tento číselný údaj možno nanajvýš vypočítať na základe rôznych údajov obsiahnutých v napadnutom rozhodnutí. V tejto súvislosti treba uviesť, že tento číselný údaj približne 20 % agregovaného zisku spoločností LuxOpCo a LuxSCS zodpovedá prevádzkovému zisku spoločnosti LuxOpCo po odpočítaní licenčného poplatku plateného spoločnosti LuxSCS podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska.

525 Po druhé, Komisia nepredkladá v napadnutom rozhodnutí žiadny konkrétny dôkaz spôsobilý preukázať, že skutočnosť, že približne 80 % agregovaného zisku spoločností LuxOpCo a LuxSCS bolo pripísaných spoločnosti LuxSCS ako odmena za jej príspevok, teda za poskytnutie nehmotného majetku, nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, alebo že pripísanie približne 20 % agregovaného zisku nepredstavuje dostatočnú odmenu za príspevky spoločnosti LuxOpCo.

526 Po tretie, ako to Amazon zdôraznila na pojednávaní, Komisia v napadnutom rozhodnutí netvrdila, že spoločnosti LuxOpCo mala byť okrem odmeny vypočítanej podľa metódy čistého obchodného rozpätia priznaná ďalšia odmena. Zistenie, že mala byť použitá metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy totiž znamená odmietnutie odmeny pôvodne vypočítanej podľa metódy čistého obchodného rozpätia a vykonanie úplne nového výpočtu. Nie je však vylúčené, že odmena spoločnosti LuxOpCo vypočítaná podľa metódy delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy je nižšia ako odmena vypočítaná podľa metódy čistého obchodného rozpätia odsúhlasenej v dotknutom záväznom daňovom stanovisku.

527 Na jednej strane treba uviesť, že keď počas správneho konania Amazon predložila Komisii správu o sadzbe marže pre podniky vykonávajúce online maloobchodný predaj, a to správu [*dôverné*]. Priemerná sadzba marže za činnosti online maloobchodného predaja bola 0,5 % celkových nákladov online maloobchodníka. Bez toho, aby bolo potrebné overiť, či so zreteľom na tento dôkaz bola Amazon oprávnená tvrdiť, ako to urobila na pojednávaní, že táto sadzba preukazuje, že odmena spoločnosti LuxOpCo v posudzovanom období bola „dostatočná“, treba uviesť, že so zreteľom na uvedenú správu mala Komisia podrobnejšie preskúmať, či odmena spoločnosti LuxOpCo za jej funkcie online maloobchodníka zodpovedala nezávislému trhovému výsledku. Bez takéhoto preskúmania nie je isté, že možno tvrdiť, že LuxOpCo mohla dostať za svoje funkcie spojené s obchodnými činnosťami vyššiu odmenu.

528 Na druhú stranu, v rámci vývoja uskutočňovaného skupinou Amazon zostávali funkcie spoločnosti LuxOpCo v súvislosti s nehmotným majetkom, najmä technológiou, obmedzené. Nie je teda zjavné, že tieto funkcie boli také, že podiel na zisku pripísateľný spoločnosti LuxOpCo mal byť vyšší ako 20 % agregovaného zisku spoločností LuxSCS a LuxOpCo.

529 V dôsledku toho bez informácií o kľúči pre alokáciu zisku, ktorý mal byť zohľadnený, nie je možné identifikovať výšku odmeny, ktorú by LuxOpCo mala dostávať v nezávislých trhových podmienkach, a tým skôr určiť, či je táto odmena nižšia alebo vyššia ako odmena, ktorú dostávala podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska.

530 Z toho vyplýva, že Komisii sa nepodarilo preukázať, že ak by bola uplatnená metóda delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy, bola by odmena spoločnosti LuxOpCo vyššia. Prvé subsidiárne zistenie preto neumožňuje podložiť záver, podľa ktorého dotknuté záväzné daňové stanovisko priznalo spoločnosti LuxOpCo hospodársku výhodu. Okrem toho, že Komisia sa ani neusilovala určiť, aká by bola nezávislá trhová odmena spoločnosti LuxOpCo so zreteľom na funkcie, ktoré Komisia identifikovala vo svojej vlastnej funkčnej analýze, totiž prvé subsidiárne zistenie neobsahuje konkrétne dôkazy umožňujúce z právneho hľadiska dostatočne preukázať, že chyby vo funkčnej analýze, ako aj metodologická chyba pri výbere metódy ako takej, ktorú identifikovala Komisia, skutočne viedla k zníženiu daňovej povinnosti spoločnosti LuxOpCo.

531 Žiadne z ďalších tvrdení vysvetlených Komisiou nemôže spochybniť tieto zistenia.

532 Po prvé, ako Komisia vysvetlila na pojednávaní, existuje samozrejme rozdiel medzi preukázaním výhody a vyčíslením výhody. Nie je teda vylúčené, že možno preukázať, že metodologická chyba nevyhnutne vedie k nižšej odmene bez vyčíslenia tohto zníženia. Ako však bolo uvedené v bode 529 vyššie, v tomto prípade napadnuté rozhodnutie neobsahuje dôkazy spôsobilé preukázať, že použitie metódy delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy namiesto metódy čistého obchodného rozpätia by nevyhnutne viedlo k vyššej odmene.

533 Po druhé je pravda, ako to Komisia zdôraznila na pojednávaní, že Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon nepopierajú, že ak LuxOpCo podstatným spôsobom vyvíjala nehmotný majetok, malo to viesť k dodatočnej odmene.

534 Ako však Amazon tvrdila na pojednávaní a ako je uvedené v bode 526 vyššie, názor Komisie neznamená, že k odmene vypočítanej podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska mala byť vypočítaná dodatočná odmena. Komisia sa totiž domnievala, že kontribučná metóda s reziduálnou analýzou nebola v tomto prípade vhodná. Z toho vyplýva, že Komisia iba tvrdí, že ak by odmena spoločnosti LuxOpCo bola vypočítaná podľa metódy delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy, viedlo by to k vyššej odmene než bola získaná na základe metódy čistého obchodného rozpätia. Keďže kontribučná analýza znamená nezohľadniť odmenu pôvodne vypočítanú podľa metódy čistého obchodného rozpätia a vykonať úplne nový výpočet, nie je vylúčené, že odmena spoločnosti LuxOpCo, vypočítaná na základe metódy delenia zisku pomocou kontribučnej analýzy, je nižšia ako odmena vypočítaná na základe metódy čistého obchodného rozpätia, odsúhlasenej v dotknutom záväznom daňovom stanovisku.

535 Po tretie, tvrdenie Komisie, vysvetlené v jej písomných podaniach, podľa ktorého by použitie metódy delenia zisku nevyhnutne viedlo k vyššej odmene spoločnosti LuxOpCo, keďže by viedlo k rozdeleniu zostatkového zisku medzi spoločnosti LuxOpCo a LuxSCS, namiesto pripísania celého zostatkového zisku spoločnosti LuxSCS, ako aj tvrdenie, podľa ktorého na preukázanie existencie výhody nebolo potrebné použiť metódu delenia zisku, pretože táto metóda spočíva v rozdelení zostatkového zisku, treba odmietnuť.

536 Treba totiž uviesť, že takéto rozdelenie zostatkového zisku je relevantné iba pri použití reziduálnej analýzy. Z napadnutého rozhodnutia, a najmä z jeho odôvodnení 567 a 568, však jasne vyplýva, že Komisia sa domnievala, že v tomto prípade bolo možné použiť na účely uplatnenia metódy delenia zisku iba kontribučnú, a nie reziduálnu analýzu. Ako je však vysvetlené v bode 534 vyššie, kontribučná analýza spočíva v priamom rozdelení agregovaného zisku medzi jednotlivé strany transakcie a nezohľadňuje odmenu pôvodne vypočítanú pre LuxOpCo. Nemožno teda predpokladať, že uplatnenie metódy delenia zisku by nevyhnutne viedlo k vyššej odmene pre LuxOpCo.

537 Zo všetkého, čo bolo uvedené, teda vyplýva, že Komisii sa v rámci jej prvého subsidiárneho zistenia nepodarilo preukázať, že dotknuté záväzné daňové stanovisko priznalo výhodu spoločnosti LuxOpCo.

538 Treba preto vyhovieť žalobným dôvodom a tvrdeniam napádajúcim prvé subsidiárne zistenie.

c) O druhom subsidiárnom zistení týkajúcom sa výhody

539 V rámci druhého subsidiárneho zistenia výhody, a predovšetkým v odôvodnení 569 napadnutého rozhodnutia, Komisia uviedla, že aj keby luxemburské daňové orgány správne prijali predpoklad, že LuxSCS vykonávala unikátne a hodnotné funkcie v súvislosti s nehmotným majetkom, a aj keby sa následne správne domnievali, že LuxOpCo vykonávala iba bežné riadiace funkcie, výber ukazovateľa ziskovosti založeného na prevádzkových nákladoch v metóde transferového oceňovania, odsúhlasenej v dotknutom záväznom daňovom stanovisku, nebol vhodný. Z odôvodnení 569 až 574 napadnutého rozhodnutia vyplýva, že ak by podľa Komisie luxemburské daňové orgány zohľadnili ako ukazovateľ ziskovosti pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia celkové náklady spoločnosti LuxOpCo, ako to bolo urobené v správe o transferovom oceňovaní z roku 2003, bola by odmena spoločnosti LuxOpCo bývala vyššia ako odmena zohľadnená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku. V dôsledku toho by bol vyšší aj daňový základ tejto spoločnosti.

540 Na podporu svojho druhého subsidiárneho zistenia existencie výhody Komisia pripomenula, že metóda odsúhlasená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku zohľadňovala ako ukazovateľ ziskovosti prevádzkové náklady, zatiaľ čo správa o transferovom oceňovaní z roku 2003, na ktorej sa zakladala žiadosť o vydanie záväzného daňového stanoviska, použila ako ukazovateľ ziskovosti celkové náklady. Komisia ďalej uviedla, že počas správneho konania Amazon uznala, že existoval nesúlad medzi metódou odsúhlasenou v dotknutom záväznom daňovom stanovisku a metódou navrhnutou v správe o transferovom oceňovaní z roku 2003. V tejto súvislosti Amazon iba tvrdila, že tento nesúlad nemal vplyv na výsledok, pretože prevádzkové náklady predstavovali najväčšiu časť celkových nákladov porovnateľných podnikov preskúmaných v správe o transferovom oceňovaní z roku 2003 (odôvodnenie 571 napadnutého rozhodnutia). V reakcii na tieto tvrdenia Komisia na jednej strane vysvetlila, že výber porovnateľných podnikov, ktoré mali nízke náklady na predaný tovar, hoci tieto náklady predstavovali hlavnú časť nákladov spoločnosti LuxOpCo, „svedčil“ o zlom výbere porovnateľných podnikov. Na druhej strane Komisia zdôraznila, že viacero porovnateľných podnikov vybraných do analýzy porovnateľnosti má vysoké náklady na predaný tovar, suroviny a spotrebný materiál (odôvodnenie 572 napadnutého rozhodnutia).

541 Komisia dospela k záveru, že keďže celkové náklady tvoria väčšiu základňu ako prevádzkové náklady, bol by zdaniteľný príjem spoločnosti LuxOpCo vyšší, ak by ako ukazovateľ ziskovosti boli zachované celkové náklady, rovnako ako to urobili autori správy o transferovom oceňovaní z roku 2003 (odôvodnenie 574 napadnutého rozhodnutia). Na ilustráciu tohto zistenia Komisia v tabuľke 20 napadnutého rozhodnutia porovnala zdaniteľný zisk spoločnosti LuxOpCo podľa dotknutého záväzného daňového stanoviska so ziskom spoločnosti LuxOpCo vo výške [*dôverné*] % celkových nákladov bez obmedzenia hornou hranicou. Podľa tejto tabuľky v rokoch 2006 až 2013 by prvý uvedený zisk dosahoval [*dôverné*] miliónov eur, zatiaľ čo druhý [*dôverné*] miliónov eur.

542 V prvom rade treba zdôrazniť, že na pojednávaní Komisia uviedla, že v rámci druhého subsidiárneho zistenia, ktoré sa nachádza v odôvodneniach 569 až 574 napadnutého rozhodnutia, „nikdy nepovedala“, že celkové náklady boli najvhodnejšie. Naopak, tvrdila iba to, že prevádzkové náklady neboli vhodným ukazovateľom ziskovosti na účely určenia odmeny spoločnosti LuxOpCo. Komisia navyše iba uplatnila logiku autorov správy o transferovom oceňovaní z roku 2003. Inými slovami, Komisia použila celkové náklady na určenie nezávislej trhovej odmeny spoločnosti LuxOpCo iba preto, že tak urobili autori správy o transferovom oceňovaní z roku 2003.

543 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že ako bolo uvedené v bode 125 vyššie, práve Komisia nesie dôkazné bremeno preukázania podmienok stanovených v článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Komisia musí predovšetkým preukázať existenciu výhody v prospech podniku, o ktorom sa domnieva, že je príjemcom štátnej pomoci. Táto výhoda musí byť skutočná.

544 Na pripomenutie treba uviesť, že v tomto prípade otázka týkajúca sa existencie výhody zahŕňa preskúmanie toho, či licenčný poplatok, ktorý LuxOpCo platila spoločnosti LuxSCS, uvedený vo vzorci pre výpočet odsúhlasenom dotknutým záväzným daňovým stanoviskom, bol v súlade s princípom nezávislého vzťahu alebo nie. V tejto súvislosti Komisia zistila chyby pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia, ktorú navrhla Amazon a odsúhlasilo dotknuté záväzné daňové stanovisko. Konkrétnejšie Komisia zistila chybu pri výbere ukazovateľa ziskovosti odsúhlaseného v dotknutom záväznom daňovom stanovisku,

545 Ako však už bolo uvedené, iba zistenie metodologickej chyby v zásade samo osebe nestačí na preukázanie toho, že daňové opatrenie priznalo určitej spoločnosti výhodu a teda na preukázanie existencie štátnej pomoci v zmysle článku 107 ZFEÚ (pozri bod 123 vyššie). Navyše, ako už bolo uvedené, práve Komisia nesie dôkazné bremeno preukázania podmienok existencie štátnej pomoci (pozri bod 125 vyššie).

546 Z toho v tomto prípade vyplýva, že Komisia bola povinná preukázať, že chyba vo výbere ukazovateľa, ktorú zistila, viedla nielen k odlišnému výsledku, ale k zníženiu daňovej povinnosti adresáta dotknutého záväzného daňového stanoviska. To znamenalo odpovedať na otázku, aký ukazovateľ ziskovosti bol v skutočnosti vhodný.

547 Vzhľadom na výklad odôvodnení 569 až 574 napadnutého rozhodnutia, poskytnutý Komisiou na pojednávaní, podľa ktorého nepoužila celkové náklady preto, že predstavovali vhodný ukazovateľ ziskovosti, ale iba preto, aby použila „logiku“, ktorá je v pozadí správy o transferovom oceňovaní z roku 2003 (pozri bod 542 vyššie), treba uviesť, že Komisia sa neusilovala preukázať, že išlo o nezávislú trhovú odmenu, a tým skôr ani to, či odmena spoločnosti LuxOpCo, odsúhlasená v dotknutom záväznom daňovom stanovisku, bola nižšia ako odmena, ktorú by LuxOpCo dostávala za nezávislých trhových podmienok.

548 Z toho vyplýva, že Komisii sa v jej druhom subsidiárnom zistení nepodarilo preukázať existenciu výhody.

549 V snahe o úplnosť treba v druhom rade uviesť, že aj keby sa Komisia v odôvodneniach 569 až 574 napadnutého rozhodnutia naozaj domnievala, že celkové náklady boli dobrým ukazovateľom ziskovosti (na rozdiel od jednoduchého prenesenia logiky, ktorá je v pozadí správy o transferovom oceňovaní z roku 2003, ktoré je úplne zbytočné), nemožno vyhovieť úvahám odôvodňujúcim druhé subsidiárne zistenie existencie výhody a záver vysvetlený Komisiou v odôvodnení 547 napadnutého rozhodnutia.

550 V tejto súvislosti treba totiž pripomenúť a zároveň zdôrazniť, že ako to Komisia uviedla v odôvodnení 569 napadnutého rozhodnutia, svoje druhé subsidiárne zistenie týkajúce sa výhody, a teda záver, že výber prevádzkových nákladov bol metodologickou chybou, založila na názore, podľa ktorého LuxSCS vykonávala unikátne a hodnotné funkcie, zatiaľ čo LuxOpCo vykonávala iba „bežné riadiace funkcie“. Predpoklad luxemburských daňových orgánov, akceptovaný Komisiou v odôvodnení 569 napadnutého rozhodnutia, bol teda taký, že LuxOpCo vykonávala iba obmedzené funkcie správcovskej spoločnosti.

551 Zo smernice OECD vo verzii z roku 1995 však nevyplýva, že celkové náklady boli vhodným ukazovateľom ziskovosti pre odmenu správcovskej spoločnosti. Keďže činnosť správcovskej spoločnosti je podobná činnosti spoločnosti, ktorá poskytuje služby, a ktorej hodnota nesúvisí s objemom predajov a objemom nákupov surovín ako takým, bolo podľa smernice OECD vo verzii z roku 1995 mysliteľné, aby sa na účely definovania vhodného ukazovateľa ziskovosti zohľadnili prevádzkové, a nie celkové náklady takého podniku.

552 V tomto prípade po prvé, keď Komisia v odôvodneniach 572 a 573 napadnutého rozhodnutia odkázala na celkové náklady, na rozdiel od prevádzkových nákladov, na účely výpočtu odmeny spoločnosti LuxOpCo, v skutočnosti sa odchýlila od predpokladu, ktorý si sama stanovila v odôvodnení 569 napadnutého rozhodnutia.

553 Na rozdiel od prístupu uvedeného v odôvodnení 569 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého sa LuxOpCo považovala za spoločnosť „s riadiacimi funkciami“, sa totiž posúdenia obsiahnuté v odôvodnení 572 napadnutého rozhodnutia zakladajú na myšlienke, že LuxOpCo je „maloobchodnou spoločnosťou“. Z podrobnejšieho preskúmania vyplýva, že Komisia uprednostnila výber celkových nákladov preto, že LuxOpCo bola podľa nej maloobchodníkom, a nie preto, že bola „spoločnosťou s riadiacimi funkciami“. So zreteľom na predpoklad uvedený v odôvodnení 569 napadnutého rozhodnutia sa Komisia mala usilovať stanoviť ukazovateľ ziskovosti pre správcovskú spoločnosť a nie pre podnik, ktorý vykonával činnosti maloobchodníka.

554 Po druhé, ako vyplýva z bodu 551 vyššie, podľa smernice OECD vo verzii z roku 1995 v prípade správcovských spoločností nie je vo všeobecnosti isté, že celkové náklady predstavujú vhodný ukazovateľ ziskovosti.

555 Je pravda, že nemožno od počiatku vylúčiť, že v prípade konkrétnej správcovskej spoločnosti sú z dôvodov špecifických pre túto spoločnosť vhodným ukazovateľom ziskovosti pre túto spoločnosť skutočne celkové náklady. Komisia však nevysvetlila dôvod, ktorý mohol odôvodniť výber celkových nákladov ako vhodného ukazovateľa ziskovosti v konkrétnom prípade spoločnosti LuxOpCo ako správcovskej spoločnosti.

556 Po tretie, aj keby sa mal akceptovať výber celkových nákladov ako ukazovateľa ziskovosti, ktorý je najlepšie prispôsobený situácii spoločnosti LuxOpCo ako maloobchodníka (pozri odôvodnenie 572 napadnutého rozhodnutia), treba uviesť, že Komisia nijako neanalyzovala otázku výberu vhodného ukazovateľa ziskovosti pre LuxOpCo ako správcu trhoviska (marketplace) pre tretích predajcov. Navyše, pokiaľ ide o jej vlastné predaje, Komisia nepreskúmala, do akej miery boli celkové náklady vhodným ukazovateľom ziskovosti pre činnosť spoločnosti LuxOpCo ako online maloobchodníka.

557 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Komisia vo svojej odpovedi na písomnú otázku Všeobecného súdu uviedla, že použitie marže k prevádzkovým, a nie k celkovým nákladom zohľadneným ako ukazovateľ ziskovosti pre distribučné činnosti je povolené, keď testovaná strana koná ako sprostredkovateľ a neriskuje svoje vlastné prostriedky najmä nákupom opätovne predaného tovaru. V tejto súvislosti Komisia vychádzala z bodov 2.101 a 2.102 smernice OECD vo verzii z roku 2010, ktorá však v tomto prípade nie je relevantná.

558 Ak by sa malo akceptovať, že takéto odporúčanie vyplývalo už zo smernice OECD vo verzii z roku 1995 a bolo relevantné v tomto prípade, treba uviesť, že LuxOpCo ako správca trhoviska mala z pohľadu tretích predajcov iba úlohu sprostredkovateľa medzi tretími predajcami a spotrebiteľmi a neriskovala svoje vlastné prostriedky v súvislosti s predajmi uskutočňovanými tretími predajcami.

559 Napokon, ak by sa malo pripustiť, že Komisia sa dôvodne domnievala, že celkové náklady boli dobrým ukazovateľom pre LuxOpCo ako online maloobchodníka, s prihliadnutím na skutočnosť, že táto spoločnosť používala technológiu pre činnosti maloobchodného predaja a predovšetkým technológiu na automatické určovanie cien, výber celkových nákladov ako ukazovateľa ziskovosti pre LuxOpCo by vyžadoval úpravu uplatnenej sadzby smerom nadol, s cieľom zohľadniť vecné rozdiely medzi štruktúrou nákladov spoločnosti LuxOpCo a štruktúrou nákladov tradičných maloobchodníkov.

560 Komisia neuvažovala o takejto úprave a už vôbec ju nevykonala.

561 V druhom rade podľa tabuľky 20 napadnutého rozhodnutia, odmena spoločnosti LuxOpCo, vypočítaná na základe marže vo výške [*dôverné*] % k celkovým nákladom tejto spoločnosti, dosahovala sumu dve až tri miliardy eur.

562 Na pojednávaní Amazon tvrdila, pričom Komisia to v tomto bode nepoprela, že odmena spoločnosti LuxOpCo vypočítaná Komisiou je vyššia ako „celkové zisky“ dosiahnuté v Únii, ktoré podľa jej názoru dosahujú sumu jedna až 1,5 miliardy eur. Odmena vypočítaná Komisiou v rámci druhého subsidiárneho zistenia sa rovná dvojnásobku hodnoty všetkých ziskov skupiny Amazon dosiahnutých v Európe a z toho dôvodu nie je realistická. Treba však uviesť, že ako to vyplýva z prílohy C1 vo veci T-318/18, na ktorú Amazon odkázala na pojednávaní, číselný údaj jedna až 1,5 miliardy eur nezodpovedá iba účtovnému zisku spoločnosti LuxOpCo za posudzované obdobie, ale konsolidovanému zisku spoločností LuxSCS a LuxOpCo, a tak sú odpočítané sumy, ktoré LuxSCS platila podľa DRN a vstupnej zmluvy.

563 V každom prípade z porovnania odmeny spoločnosti LuxOpCo vypočítanej s použitím sadzby vo výške [*dôverné*] % celkových nákladov za každý rok posudzovaného obdobia, uvedenej v poslednom riadku tabuľky 20 napadnutého rozhodnutia, s prevádzkovým výsledkom (prevádzkový zisk) spoločnosti LuxOpCo za rovnaké roky, identifikovaným Komisiou v ôsmom riadku tabuľky 2 napadnutého rozhodnutia, vyplýva, že odmena spoločnosti LuxOpCo, vypočítaná v rámci druhého subsidiárneho zistenia výhody, je vyššia ako jej prevádzkový zisk za roky 2012 a 2013. Takýto výsledok sa však zjavne odlišuje od nezávislého trhového výsledku.

564 Z uvedeného vyplýva, že uplatnenie sadzby vo výške [*dôverné*] % na celkové náklady spoločnosti LuxOpCo, na ktorom sa zakladá druhé subsidiárne zistenie, nevedie k spoľahlivých výsledkom pre výpočet odmeny LuxOpCo za celé posudzované obdobie. Nejde teda o výsledok zodpovedajúci nezávislej trhovej odmene, takže treba dospieť k záveru, že tento výpočet urobený

Komisiou v rámci jej druhého subsidiárneho zistenia neumožňuje preukázať, že LuxOpCo získala výhodu z dôvodu, že ako ukazovateľ ziskovosti odsúhlasený v dotknutom záväznom daňovom stanovisku boli vybrané prevádzkové náklady.

565 V dôsledku toho treba vyhovieť žalobným dôvodom a tvrdeniam Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon, ktoré majú spochybniť dôvodnosť druhého subsidiárneho zistenia výhody.

d) O treťom subsidiárnom zistení týkajúcom sa výhody

566 V rámci tretej výhrady uvedenej v druhej časti prvého žalobného dôvodu vo veci T-816/17 a v rámci piateho žalobného dôvodu vo veci T-318/18, Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon napádajú tretie subsidiárne zistenie Komisie týkajúce sa existencie daňovej výhody v prospech spoločnosti LuxOpCo (oddiel 9.2.2.3 napadnutého rozhodnutia).

567 Treba pripomenúť, že ako je vysvetlené v bode 68 vyššie, v rámci tretieho subsidiárneho zistenia sa Komisia v podstate domnievala, že zahrnutie hornej hranice, podľa ktorej odmena spoločnosti LuxOpCo nemohla presiahnuť 0,55 % jej ročných predajov, do metódy transferového oceňovania, nebolo vhodné a priznávalo spoločnosti LuxOpCo výhodu, pretože viedlo k zníženiu jej zdaniteľného príjmu.

568 Komisia konkrétnejšie uviedla, že v daňových rokoch 2006, 2007, 2011, 2012 a 2013 daňová správa prijala daňové priznania, v ktorých bol zdaniteľný príjem spoločnosti LuxOpCo obmedzený hornou hranicou 0,55 % jej ročných predajov (odôvodnenie 575 napadnutého rozhodnutia).

569 Komisia vysvetlila, že ani správa o transferovom oceňovaní z roku 2003, ani následné analýzy a ani tvrdenia, ktoré vysvetlili Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon počas správneho konania, neodôvodňovali zahrnutie tejto hornej hranice (odôvodnenia 576 a 577 napadnutého rozhodnutia). Komisia v odôvodnení 577 napadnutého rozhodnutia dodala, že okrem nesprávneho uplatnenia marže na prevádzkové náklady predstavovalo uplatnenie hornej hranice ďalšie zníženie, ktoré sa preto nemôže nachádzať v rozpätí nezávislého vzťahu.

570 Podľa Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon sa Komisia nesprávne domnievala, že zahrnutie hornej hranice priznalo spoločnosti LuxOpCo výhodu.

571 Na jednej strane tvrdia, že zahrnutie hornej hranice má donútiť LuxOpCo, aby fungovala efektívnejšie a znižovala svoje náklady. Na druhej strane zdôrazňujú, že v každom prípade uplatnenie hornej hranice nikdy nestlačilo odmenu spoločnosti LuxOpCo mimo rozpätie nezávislého vzťahu, ako to preukazuje správa o transferovom oceňovaní z roku 2017.

572 Komisia popiera tieto tvrdenia.

573 V tejto súvislosti tvrdí, že mechanizmus dolnej a hornej hranice nie je upravený v smernici OECD a nemá žiadne odôvodnenie z hľadiska transferových cien. Navyše dodáva, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon, uplatnenie takého mechanizmu nie je odôvodené cieľom zaručiť nízku a stabilnú odmenu spoločnosti LuxOpCo, keďže práve metóda čistého obchodného rozpätia má zaručiť takúto odmenu strane, na ktorú sa uplatňuje.

574 Predovšetkým treba uviesť, že ako to navyše potvrdila Komisia vo svojich odpovediach na písomné otázky Všeobecného súdu, tretie subsidiárne zistenie je nezávislé a autonómne vo vzťahu k druhému subsidiárnemu zisteniu. Ako totiž vyplýva z poslednej vety odôvodnenia 575 napadnutého rozhodnutia, v rámci tohto tretieho zistenia Komisia vychádza z predpokladu, že ako ukazovateľ ziskovosti mohli byť použité prevádzkové náklady.

575 Ako to správne zdôraznila Komisia v napadnutom rozhodnutí a vo svojich písomných podaniach, mechanizmus dolnej a hornej hranice nemá žiadne odôvodnenia ani ekonomickú racionalitu. Ťažko si možno predstaviť, že v trhových podmienkach podnik súhlasí s tým, aby jeho odmena bola obmedzená percentom jeho ročných predajov. Navyše metóda čistého obchodného rozpätia umožňuje zaručiť nízku, ale stabilnú odmenu bez toho, aby bol potrebný mechanizmus dolnej a hornej hranice. Takýto mechanizmus nie je upravený ani v smernici OECD vo verzii z roku 1995. Metóda čistého obchodného rozpätia totiž vyžaduje identifikovať iba ukazovateľ ziskovosti a sadzbu marže.

576 Komisia sa teda správne domnievala, že zahrnutie takejto hornej hranice bolo metodologickou chybou.

577 Iba toto zistenie však nestačí na preukázanie existencie výhody.

578 Treba totiž uviesť, že v každom roku uplatňovania dotknutého záväzného daňového stanoviska, zostala odmena spoločnosti LuxOpCo dokonca aj po uplatnení mechanizmu hornej hranice v rozpätí nezávislého vzťahu, vypočítanom na základe správy o transferovom oceňovaní z roku 2003, teda medzi [*dôverné*] a [*dôverné*] % prevádzkových nákladov. Komisia napokon toto zistenie nepopiera.

579 Ako však napokon samotná Komisia vysvetlila na pojednávaní, pokiaľ sa odmena nachádza v medzikvartilovom rozpätí, treba ju v zásade považovať za nezávislú trhovú odmenu.

580 Je pravda, že Komisia spresnila, že takýto záver nemožno urobiť, keď porovnateľné podniky, na základe ktorých bolo toto rozpätie vypočítané, neboli vybrané správne.

581 V rámci tretieho subsidiárneho zistenia však Komisia nespochybnila ani rozpätie nezávislého vzťahu, ani výber porovnateľných podnikov, na základe ktorého bolo toto rozpätie vypočítané.

582 V odôvodnení 575 napadnutého rozhodnutia totiž Komisia vytýkala luxemburským orgánom, že súhlasili s tým, aby bol zdaniteľný príjem spoločnosti LuxOpCo určovaný na základe uplatnenia hornej hranice „namiesto [toho, aby bol určovaný ako] [*dôverné*] % prevádzkových nákladov“. Treba teda konštatovať, že v rámci tretieho subsidiárneho zistenia Komisia nespochybňuje sadzbu výnosu, na základe ktorej sa horná hranica uplatňuje, ale iba hornú hranicu ako takú.

583 Navyše na jednej strane, z odôvodnení 575 až 578 napadnutého rozhodnutia nevyplýva, že Komisia spochybnila rozpätie nezávislého vzťahu, vypočítané v správe o transferovom oceňovaní z roku 2003, ktoré sa nachádza medzi [*dôverné*] a [*dôverné*] % prevádzkových nákladov. Hoci totiž Komisia v odôvodnení 577 napadnutého rozhodnutia uviedla, že Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon počas správneho konania tvrdili, že zdaniteľný príjem spoločnosti LuxOpCo nikdy nevybočil z rozpätia nezávislého vzťahu, nespochybnila rozpätie ako také, ale iba tvrdila, že uplatnenie hornej hranice predstavovalo ďalšie zníženie okrem zníženia identifikovaného v rámci druhého subsidiárneho zistenia. Ako však bolo uvedené v bode 574 vyššie, druhé a tretie subsidiárne zistenie sú autonómne a nezávislé.

584 Na druhej strane, Komisia v odôvodneniach 575 až 578 napadnutého rozhodnutia nespochybnila ani výber porovnateľných podnikov použitých pri výpočte rozpätia nezávislého vzťahu. Odôvodnenie 571 napadnutého rozhodnutia, v ktorom Komisia odkázala na chybu pri výbere porovnateľných podnikov, je súčasťou druhého subsidiárneho zistenia. Ako však bolo uvedené v bode 574 vyššie, tretie subsidiárne zistenie je autonómne a nezávislé od ostatných zistení.

585 Vzhľadom na uvedené treba konštatovať, že akokoľvek nevhodný môže byť mechanizmus hornej hranice, a napriek tomu, že tento mechanizmus nie je upravený v smernici OECD vo verzii z roku 1995, Komisia nepreukázala, že tento mechanizmus mal vplyv na to, či mal licenčný poplatok, ktorý LuxOpCo platila spoločnosti LuxSCS, nezávislú trhovú povahu.

586 V dôsledku toho samotné zistenie, že v rokoch 2006, 2007, 2011, 2012 a 2013 bola uplatnená horná hranica, nestačí na preukázanie toho, že odmena spoločnosti LuxOpCo prijatá za tieto roky nezodpovedala odhadu nezávislého trhového výsledku.

587 Komisia v skutočnosti zistila nanajvýš metodologickú chybu vo výpočte odmeny spoločnosti LuxOpCo, pričom sa jej nepodarilo preukázať, že táto chyba mala za následok umelé zníženie odmeny spoločnosti LuxOpCo do takej miery, že túto výšku odmeny by nebolo možné pozorovať v trhových podmienkach.

588 Za týchto okolností treba uviesť, že prostredníctvom svojho tretieho subsidiárneho zistenia Komisia nepreukázala existenciu výhody pre LuxOpCo.

589 Treba preto vyhovieť žalobným dôvodom a tvrdeniam Luxemburského veľkovojvodstva a Amazonu napádajúcim tretie subsidiárne zistenie existencie výhody.

590 Zo všetkého, čo bolo uvedené, teda vyplýva, že Komisii sa v žiadnom zo zistení vysvetlených v napadnutom rozhodnutí nepodarilo z právneho hľadiska dostatočne preukázať existenciu výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Treba teda zrušiť napadnuté rozhodnutie v celom rozsahu, pričom nie je potrebné preskúmať ostatné žalobné dôvody a tvrdenia, ktoré uviedli Luxemburské veľkovojvodstvo a Amazon.

O trovách

591 Podľa článku 134 ods. 1 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť svoje vlastné trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia nemala vo veci úspech, je opodstatnené uložiť jej povinnosť znášať vlastné trovy konania a nahradiť trovy konania Luxemburského veľkovojvodstva a spoločnosti Amazon v súlade s ich návrhmi.

592 V súlade s článkom 138 ods. 1 rokovacieho poriadku Írsko znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (siedma rozšírená komora)

rozhodol takto:

1. Veci T-816/17 a T-318/18 sa spájajú na účely tohto rozsudku.

2. Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2018/859 zo 4. októbra 2017 o štátnej pomoci SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ktorú poskytlo Luxembursko spoločnosti Amazon, sa zrušuje.

3. Európska komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania Luxemburského veľkovojvodstva, spoločnosti Amazon.com, Inc. a spoločnosti Amazon EU Sàrl.

4. Írsko znáša svoje vlastné trovy konania.

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 12. mája 2021.

Podpisy

Obsah

I. Okolnosti predchádzajúce sporu . . . 2

A. O dotknutom záväznom daňovom stanovisku (ZDS) . . . 3

B. O správnom konaní na Komisii . . . 4

C. O napadnutom rozhodnutí . . . 5

1. O skutkovom a právnom rámci . . . 5

a) O skupine Amazon . . . 5

b) O predstavení dotknutého záväzného daňového stanoviska . . . 7

c) O predstavení uplatniteľného vnútroštátneho právneho rámca . . . 8

d) O predstavení rámca OECD k transferovému oceňovaniu . . . 8

2. O posúdení dotknutého záväzného daňového stanoviska . . . 9

a) O analýze existencie výhody . . . 10

1) O hlavnom zistení výhody . . . 10

2) O subsidiárnych zisteniach výhody . . . 12

b) O selektívnosti opatrenia . . . 13

c) O identifikácii príjemcu pomoci . . . 13

II. Konanie a návrhy účastníkov konania . . . 13

A. O konaní vo veci T-816/17 . . . 13

1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní . . . 13

2. O vedľajšom účastníctve . . . 14

3. O žiadostiach o dôverné zaobchádzanie . . . 14

4. O návrhoch účastníkov konania . . . 14

B. O konaní vo veci T-318/18 . . . 15

1. O zložení komory a o prednostnom prejednaní . . . 15

2. O žiadostiach o dôverné zaobchádzanie . . . 15

3. O návrhoch účastníkov konania . . . 15

C. O spojení vecí a o ústnej časti konania . . . 16

III. Právny stav . . . 16

A. O spojení vecí T-816/17 a T-318/18 na účely konečného rozhodnutia . . . 16

B. O uvádzaných žalobných dôvodoch a tvrdeniach . . . 17

1. Úvodné pripomienky . . . 18

a) O určení podmienok uplatňovania článku 107 ods. 1 ZFEÚ v kontexte vnútroštátnych daňových opatrení . . . 18

b) O dôkaznom bremene . . . 20

c) O rozsahu preskúmania, ktoré má vykonať Všeobecný súd . . . 21

2. O žalobných dôvodoch a tvrdeniach napádajúcich hlavné zistenie výhody . . . 21

a) O prípustnosti niektorých tvrdení Írska týkajúcich sa existencie výhody . . . 22

b) O dôvodnosti žalobných dôvodov a tvrdení Luxemburského veľkovojvodstva a Amazon týkajúcich sa hlavného zistenia výhody . . . 23

1) O časovej relevantnosti niektorých smerníc OECD použitých Komisiou na účely uplatnenia metódy čistého obchodného rozpätia . . . 24

2) O údajných pochybeniach, ktorých sa dopustila Komisia pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia v napadnutom rozhodnutí . . . 25

i) O funkčnej analýze a výbere spoločnosti LuxSCS ako testovanej strany Komisiou . . . 26

– O funkciách a aktívach spoločnosti LuxSCS . . . 29

– O rizikách znášaných spoločnosťou LuxSCS . . . 37

– Záver k funkčnej analýze spoločnosti LuxSCS a vplyv tohto záveru na výber tejto spoločnosti ako testovanej strany . . . 39

ii) O odmene pre LuxSCS vypočítanej Komisiou na základe predpokladu, že bola testovanou stranou . . . 40

– O prvej zložke licenčného poplatku plateného spoločnosti LuxSCS (vstupné poplatky a náklady podľa DRN) . . . 41

– O druhej zložke odmeny spoločnosti LuxSCS (udržiavacie náklady) . . . 45

3) Záver k hlavnému zisteniu . . . 47

3. O žalobných dôvodoch a tvrdeniach napádajúcich subsidiárnu úvahu týkajúcu sa výhody . . . 47

a) Úvodné pripomienky k trom subsidiárnym zisteniam 49

b) O prvom subsidiárnom zistení týkajúcom sa výhody 50

1) O výkone tzv. „unikátnych a hodnotných“ funkcií spoločnosťou LuxOpCo 51

i) O funkciách vykonávaných spoločnosťou LuxOpCo v súvislosti s nehmotným majetkom (oddiel 9.2.1.2.1 a odôvodnenia 449 až 472 napadnutého rozhodnutia) 53

– O povahe licencie udelenej spoločnosti LuxOpCo (odôvodnenie 450 napadnutého rozhodnutia) 55

– O EU IP Steering Committee (odôvodnenia 452 až 455 napadnutého rozhodnutia) 56

– O funkciách spoločnosti LuxOpCo týkajúcich sa vývoja technológie . . . 58

– O zákazníckych údajoch (odôvodnenia 466 až 468 napadnutého rozhodnutia) 63

– O „ochrannej známke Amazon“ (odôvodnenia 469 až 472 napadnutého rozhodnutia) 65

ii) O funkciách vykonávaných spoločnosťou LuxOpCo v rámci maloobchodného predaja a služieb skupiny Amazon v Európe (oddiel 9.2.1.2.2 a odôvodnenia 473 až 499 napadnutého rozhodnutia) . . . 66

– O sortimente (odôvodnenia 479 až 489 napadnutého rozhodnutia) . . . 67

– O cenách (odôvodnenia 490 až 493 napadnutého rozhodnutia) 68

– O „jednoduchosti používania“ (odôvodnenia 494 až 499 napadnutého rozhodnutia) 69

iii) O aktívach používaných spoločnosťou LuxOpCo (odôvodnenia 500 až 505 napadnutého rozhodnutia) 70

iv) O rizikách znášaných spoločnosťou LuxOpCo (odôvodnenia 506 až 517 napadnutého rozhodnutia) 71

v) Závery k funkčnej analýze spoločnosti LuxOpCo 72

2) O výbere metódy 73

3) O preukázaní, že odmena spoločnosti LuxOpCo mala byť vyššia pri použití metódy delenia zisku (použitie kontribučnej analýzy) 75

c) O druhom subsidiárnom zistení týkajúcom sa výhody 80

d) O treťom subsidiárnom zistení týkajúcom sa výhody 84

O trovách 86