Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (sedmi razširjeni senat)

z dne 12. maja 2021 *

„Državne pomoči – Pomoč, ki jo je Luksemburg odobril skupini Amazon – Sklep, s katerim je bila pomoč razglašena za nezdružljivo z notranjim trgom in nezakonita ter je bila odrejena njena izterjava – Vnaprejšnje davčno stališče (*tax ruling*) – Transferne cene – Selektivna davčna prednost – Način določitve transfernih cen – Funkcijska analiza“

V zadevah T-816/17 in T-318/18,

Veliko vojvodstvo Luksemburg, ki ga zastopa T. Uri, agent, skupaj z D. Waelbroeckom, A. Steichenom in J. Bracker, odvetniki,

tožeča stranka v zadevi T-816/17,

ob intervenciji

Irske, ki jo zastopajo J. Quaney in A. Joyce, agenta, skupaj s P. Gallagherjem, SC, B. Dohertyjem, barrister, in S. Kingston, SC,

intervenientka v zadevi T-816/17,

Amazon EU Sàrl s sedežem v Luxembourgu (Luksemburg),

Amazon.com, Inc. s sedežem v Seattlu, Washington (Združene države),

ki ju zastopajo D. Paemen, M. Petite in A. Tombiński, odvetniki,

tožeči stranki v zadevi T-318/18,

proti

Evropski komisiji, ki jo v zadevi T-816/17 zastopajo P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal in F. Tomat, agenti, skupaj z M. Chammas, odvetnico, v zadevi T-318/18 pa P-J. Loewenthal in F. Tomat,

tožena stranka,

zaradi tožb na podlagi člena 263 PDEU za razglasitev ničnosti Sklepa Komisije (EU) 2018/859 z dne 4. oktobra 2017 o državni pomoči SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Amazon (UL 2018, L 153, str. 1),

* Jezika postopka: angleščina in francoščina.

SPLOŠNO SODIŠČE (sedmi razširjeni senat),

v sestavi M. van der Woude, predsednik, V. Tomljenović (poročevalka) in A. Marcoulli, sodnici,

sodna tajnica: S. Spyropoulos, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. in 6. marca 2020

izreka naslednjo

Sodbo

I. Dejansko stanje

1 Družba Amazon.com, Inc., ki ima sedež v Združenih državah Amerike, in podjetja pod njenim nadzorom (v nadaljevanju vsi skupaj: skupina Amazon) opravljajo spletne dejavnosti, zlasti spletne maloprodajne dejavnosti in dejavnosti zagotavljanja različnih spletnih storitev. Skupina Amazon za to upravlja več spletišč v različnih jezikih Evropske unije, med njimi amazon.de, amazon.fr, amazon.it in amazon.es.

2 Pred majem 2006 so bile evropske dejavnosti skupine Amazon vodene iz Združenih držav. Natančneje, maloprodajne in storitvene dejavnosti na evropskih spletiščih so upravljali subjekta s sedežem v ZDA, in sicer družba Amazon.com International Sales, Inc. (v nadaljevanju: družba AIS) in Amazon International Marketplace (v nadaljevanju: družba AIM), ter drugi subjekti s sedežem v Franciji, Nemčiji in Združenem kraljestvu.

3 V letu 2003 je bilo načrtovano prestrukturiranje dejavnosti skupine Amazon v Evropi. To prestrukturiranje, ki je bilo dejansko izvedeno leta 2006 (v nadaljevanju: prestrukturiranje iz leta 2006), je bilo osredotočeno na ustanovitev dveh družb s sedežem v Luxembourgu (Luksemburg). Natančneje, to sta bili na eni strani družba Amazon Europe Holding Technologies SCS (v nadaljevanju: družba LuxSCS), luksemburška komanditna družba, katere družbeniki so bila ameriška podjetja, in na drugi strani družba Amazon EU Sàrl (v nadaljevanju: družba LuxOpCo), ki je imela enako kot družba LuxSCS sedež v Luxembourgu.

4 Družba LuxSCS je najprej sklenila več sporazumov z nekaterimi subjekti skupine Amazon s sedežem v Združenih državah, in sicer:

– licenčne in cesijske pogodbe za predhodno obstoječe pravice intelektualne lastnine (*License and Assignment Agreement For Pre-existing Intellectual Property*, v nadaljevanju skupaj: pogodba o pristopu) z družbo Amazon Technologies, Inc. (v nadaljevanju: družba ATI), subjektom skupine Amazon s sedežem v Združenih državah Amerike;

– dogovor o delitvi stroškov, ki je bil leta 2005 sklenjen z družbama ATI in A 9.com, Inc. (v nadaljevanju: družba A 9), subjektom skupine Amazon s sedežem v Združenih državah. Družba LuxSCS je na podlagi pogodbe o pristopu in dogovora o delitvi stroškov pridobila pravico do uveljavljanja nekaterih pravic intelektualne lastnine in predelanih avtorskih del, ki iz njih izhajajo, ki sta jih imeli in razvili družbi A 9 in ATI. Neopredmetena sredstva, ki jih je zajemal dogovor o delitvi stroškov, so vključevala predvsem tri kategorije intelektualne lastnine, in sicer tehnologijo, podatke o strankah in znamke. Družba LuxSCS je lahko na

podlagi dogovora o delitvi stroškov in pogodbe o pristopu tudi podelila podlicence za neopredmetena sredstva, zlasti za uporabo evropskih spletišč. V zameno za te pravice je morala družba LuxSCS plačati pristopnine in svoj letni delež pri stroških, povezanih z razvojnim programom iz dogovora o delitvi stroškov.

5 Družba LuxSCS je nato z družbo LuxOpCo sklenila licenčno pogodbo, ki je začela veljati 30. aprila 2006 in se je nanašala na zgoraj navedena neopredmetena sredstva (v nadaljevanju: licenčna pogodba). Družba LuxOpCo je na podlagi te pogodbe pridobila pravico do uporabe neopredmetenih sredstev v zameno za plačilo licenčnine družbi LuxSCS (v nadaljevanju: licenčnina).

6 Nazadnje, družba LuxSCS je z družbami Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr SARL in Amazon.de GmbH sklenila licenčno in cesijsko pogodbo za pravice intelektualne lastnine, na podlagi katere je prejela nekatere znamke in pravice intelektualne lastnine za evropska spletišča.

7 Skupina Amazon je bila leta 2014 še drugič prestrukturirana in obstoječa pogodbena ureditev med družbama LuxSCS in LuxOpCo se ni več uporabljala.

A. Zadevno vnaprejšnje davčno stališče

8 Družba Amazon.com in davčni svetovalec sta med pripravami na prestrukturiranje iz leta 2006 z dopisoma z dne 23. in 31. oktobra 2003 luksemburško davčno upravo zaprosila za sprejetje vnaprejšnjega davčnega stališča za potrditev obravnave, ki je bila za namene luksemburškega davka od dohodkov pravnih oseb priznana družbama LuxOpCo in LuxSCS.

9 Družba Amazon.com je z dopisom z dne 23. oktobra 2003 zaprosila za odobritev izračuna stopnje licenčnine, ki naj bi jo družba LuxOpCo plačevala družbi LuxSCS od 30. aprila 2006. Ta prošnja družbe Amazon.com je temeljila na poročilu o transfernih cenah, ki so ga pripravili njeni davčni svetovalci (v nadaljevanju: poročilo o transfernih cenah iz leta 2003). Avtorji tega poročila so v bistvu predlagali metodo za določitev transfernih cen, ki je po njihovem mnenju omogočala določitev dolgovanega davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je morala družba LuxOpCo plačati v Luksemburgu. Natančneje, družba Amazon.com je z dopisom z dne 23. oktobra 2003 zaprosila za potrditev, da metoda določanja transfernih cen za določitev stopnje letne licenčnine, ki jo je družba LuxOpCo plačevala družbi LuxSCS na podlagi licenčne pogodbe, kakršna je izhajala iz poročila o transfernih cenah iz leta 2003, družbi LuxOpCo zagotavlja „ustrezen in sprejemljiv dobiček“ z vidika politike s področja transfernih cen ter člena 56 in člena 164(3) loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (zakon z dne 4. decembra 1967 o davku od dohodkov), kakor je bil spremenjen (v nadaljevanju: LIR). Metoda za izračun licenčnine, ki jo mora družba LuxOpCo plačati družbi LuxSCS, določena v dopisu z dne 23. oktobra 2003, je bila opisana tako:

„1. izračunati in pripisati družbi LuxOpCo ‚donos družbe LuxOpCo‘ v znesku, ki je enak manjšemu izmed naslednjih: (a) [*zaupno*] [1] % celotnih operativnih stroškov, ki jih je imela družba LuxOpCo za EU v zadevnem letu, in (b) dobičku iz poslovanja, ustvarjenemu v EU, ki ga je mogoče pripisati evropskim spletiščem v istem letu;

2. licenčnina je enaka dobičku iz poslovanja, ustvarjenemu v EU, zmanjšanemu za donos družbe LuxOpCo, ne more pa biti manjša od nič;

[1] Prikriti zaupni podatki.

3. stopnja licenčnine za zadevno leto je enaka licenčnini, deljeni s celotnim prometom, ustvarjenim v EU v zadevnem letu;

4. ne glede na zgoraj navedeno znesek donosa družbe LuxOpCo ne sme biti v nobenem letu manjši od 0,45 % in ne večji od 0,55 % prometa, ustvarjenega v EU;

5. (a) če je donos družbe LuxOpCo, določen v fazi 1, manjši od 0,45 % prometa, ustvarjenega v EU, se donos družbe LuxOpCo prilagodi tako, da je enak manjšemu izmed naslednjih zneskov: (i) 0,45 % prometa ali dobička iz poslovanja, ustvarjenega v EU, oziroma (ii) dobičku iz poslovanja, ustvarjenemu v EU;
   (b) če je donos družbe LuxOpCo, določen v fazi 1, večji od 0,55 % prometa, ustvarjenega v EU, se donos družbe LuxOpCo prilagodi tako, da je enak manjšemu izmed naslednjih zneskov: (i) 0,55 % prometa oziroma (ii) dobičku iz poslovanja, ustvarjenemu v EU.“

10 Družba Amazon.com je z dopisom z dne 31. oktobra 2003, ki ga je sestavil drug davčni svetovalec, zaprosila za potrditev davčne obravnave družbe LuxSCS, njenih družbenikov s sedežem v ZDA in dividend, ki jih je družba LuxOpCo prejemala v okviru te strukture. V dopisu je bilo pojasnjeno, da se za družbo LuxSCS kot komanditno družbo ne šteje, da ima davčno osebnost, ki je ločena od osebnosti njenih družbenikov, in da zato v Luksemburgu ni zavezana niti za davek od dohodkov pravnih oseb niti za davek od premoženja.

11 Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (uprava za neposredne davke Velikega vojvodstva Luksemburg, v nadaljevanju: luksemburška davčna uprava ali luksemburški davčni organi) je 6. novembra 2003 na družbo Amazon.com naslovila dopis (v nadaljevanju: zadevno vnaprejšnje davčno stališče), v katerem je med drugim navedla:

„Spoštovani […],

na podlagi seznanitve z dopisom z dne 31. oktobra 2003, ki mi ga je poslal [vaš davčni svetovalec], in vašim dopisom z dne 23. oktobra 2003 v zvezi z vašim stališčem glede davčne obravnave v Luksemburgu v okviru vaših prihodnjih dejavnosti vas obveščam, da lahko odobrim vsebino teh dveh dopisov. […]“.

12 Luksemburška davčna uprava je na prošnjo družbe Amazon.com leta 2010 podaljšala veljavnost zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča in ga je dejansko uporabljala do junija 2014, ko je bila spremenjena evropska struktura skupine Amazon. Tako se je zadevno vnaprejšnje davčno stališče uporabljalo od leta 2006 do leta 2014 (v nadaljevanju: obravnavano obdobje).

B. Upravni postopek pred Komisijo

13 Evropska komisija je 24. junija 2014 Veliko vojvodstvo Luksemburg pozvala, naj ji predloži informacije o vnaprejšnjih davčnih stališčih, ki so bila izdana skupini Amazon. Komisija je 7. oktobra 2014 objavila sklep o začetku formalnega postopka preiskave v skladu s členom 108(2) PDEU.

14 Komisija je v okviru tako začete preiskave Veliko vojvodstvo Luksemburg in družbo Amazon.com zaprosila za različne informacije. Družba Amazon.com je med odgovori na zahteve za informacije predložila kopijo mnenja United States Tax Court (zvezno davčno sodišče Združenih držav

Amerike) z dne 23. marca 2017 (v nadaljevanju: mnenje zveznega davčnega sodišča ZDA), izdanega v okviru tožbe, ki jo je vložila Internal Revenue Service (davčna uprava ZDA, IRS) v zvezi z zneskom plačil, povezanih s sporazumi, navedenimi v točki 4 zgoraj.

15 Poleg tega je družba Amazon.com Komisiji predložila novo poročilo o transfernih cenah, ki ga je pripravil davčni svetovalec in s katerim bi se naknadno preverilo, ali je licenčnina, ki jo je družba LuxOpCo plačevala družbi LuxSCS v skladu z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, skladna z neodvisnim tržnim načelom (v nadaljevanju: poročilo o transfernih cenah iz leta 2017).

C. Izpodbijani sklep

16 Komisija je 4. oktobra 2017 sprejela Sklep (EU) 2018/859 o državni pomoči SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Amazon (UL 2018, L 153, str. 1, v nadaljevanju: izpodbijani sklep).

17 Člen 1 tega sklepa v odlomkih določa:

18 „[Zadevno vnaprejšnje davčno stališče], s katerim je Veliko vojvodstvo Luksemburg potrdilo metodo določanja transfernih cen, […] ki je na eni strani družbi [LuxOpCo] omogočilo, da določi svojo obveznost iz davka od dohodkov pravnih oseb v Luksemburgu v obdobju 2006–2014, na drugi strani pa je omogočilo poznejše sprejetje letnih napovedi za odmero davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi navedenega stališča, pomeni državno pomoč […]“.

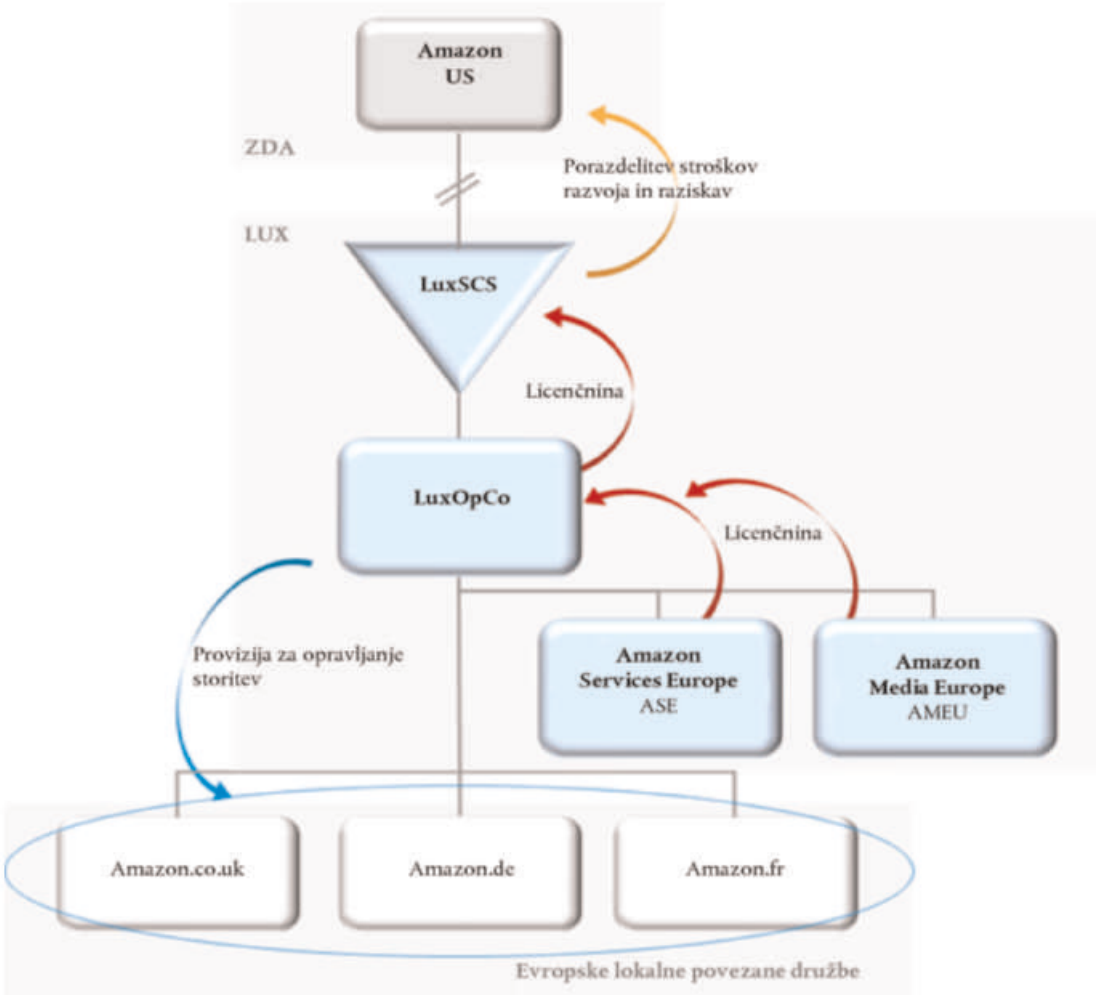
1. Predstavitev dejanskega in pravnega okvira

19 Komisija je v oddelku 2 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Dejanski in pravni okvir“, med drugim predstavila skupino Amazon, zadevno vnaprejšnje davčno stališče ter upoštevni nacionalni pravni okvir in navodila glede transfernih cen.

a) Predstavitev skupine Amazon

20 Kar zadeva predstavitev skupine Amazon, je Komisija opisala maloprodajne in storitvene dejavnosti skupine Amazon ter sestavo navedene skupine, kolikor je bilo to upoštevno za izpodbijani sklep.

21 Komisija je evropsko strukturo skupine Amazon v obravnavanem obdobju, predstavila, kot je razvidno iz spodnje sheme:



22 Prvič, Komisija je v zvezi z družbo LuxSCS navedla, da ta družba v Luksemburgu ni bila fizično navzoča niti ni imela zaposlenih. Po navedbah Komisije je družba LuxSCS v obravnavanem obdobju delovala izključno kot družba z neopredmetenimi sredstvi za dejavnosti skupine Amazon v Evropi, za katere je bila družba LuxOpCo odgovorna kot glavni upravljavec. Vendar je hkrati navedla, da je družba LuxSCS več subjektom skupine Amazon tudi odobrila posojila znotraj skupine. Pojasnila je še, da je bila družba LuxSCS poleg tega pogodbenica več sporazumov znotraj skupine, ki so jih sklenile družbe ATI, A 9 in LuxOpCo (glej točki 3 in 5 zgoraj).

23 Drugič, Komisija je v zvezi z družbo LuxOpCo posebej poudarila dejstvo, da je bila ta družba v obravnavanem obdobju odvisna družba v polni lasti družbe LuxSCS.

24 Po navedbah Komisije je družba LuxOpCo od prestrukturiranja evropskih dejavnosti skupine Amazon leta 2006 opravljala funkcijo sedeža skupine Amazon v Evropi ter je bila glavni upravljavec spletnih maloprodajnih in storitvenih dejavnosti skupine Amazon v Evropi, ki so se izvajale prek evropskih spletišč. Komisija je navedla, da je družba LuxOpCo kot taka upravljala odločanje glede maloprodajnih in storitvenih dejavnosti, ki so se izvajale prek evropskih spletišč, skupaj z upravljanjem ključnih fizičnih komponent maloprodajnih dejavnosti. Poleg tega naj bi bila družba LuxOpCo kot uradni prodajalec zalog skupine Amazon v Evropi odgovorna tudi za upravljanje zalog na evropskih spletiščih. Bila naj bi lastnik navedenih zalog in naj bi prevzemala tveganja in izgube. Komisija je poleg tega pojasnila, da je družba LuxOpCo v svojih

računovodskih izkazih evidentirala promet, ustvarjen tako s prodajo izdelkov kot z obdelavo naročil. Nazadnje, družba LuxOpCo naj bi opravljala tudi funkcije upravljanja denarnih sredstev evropskih dejavnosti skupine Amazon.

25 Komisija je dalje navedla, da je imela družba LuxOpCo deleže v družbah Amazon Services Europe (v nadaljevanju: ASE) in Amazon Media Europe (v nadaljevanju: AMEU), ki sta subjekta skupine Amazon, rezidenta v Luksemburgu, ter v odvisnih družbah družbe Amazon.com, ustanovljenih v Združenem kraljestvu, Franciji in Nemčiji (v nadaljevanju: evropske povezane družbe), ki so zagotavljale različne storitve znotraj skupine v podporo dejavnostim družbe LuxOpCo. Družba ASE naj bi v obravnavanem obdobju upravljala storitev skupine Amazon, namenjeno prodajalcem, ki so tretje osebe, v Uniji, imenovano „MarketPlace“. Družba AMEU naj bi upravljala „digitalne dejavnosti“ skupine Amazon v Uniji, kot je na primer prodaja MP3 in e-knjig. Evropske povezane družbe pa naj bi nudile storitve za uporabo evropskih spletišč.

26 Poleg tega je Komisija navedla, da je družba LuxOpCo v obravnavanem obdobju z družbama ASE in AMEU, ki sta bili rezidentki Luksemburga, z vidika luksemburškega davčnega prava tvorila davčno skupino, v kateri je imela družba LuxOpCo vlogo matične družbe. Ti trije subjekti naj bi bili torej en sam davčni zavezanec.

27 Nazadnje, Komisija je poleg licenčne pogodbe, ki jo je družba LuxOpCo sklenila z družbo LuxSCS, podrobno opisala še nekatere druge sporazume znotraj skupine, katerih pogodbenica je bila v obravnavanem obdobju družba LuxOpCo, to je nekatere druge pogodbe o izvajanju storitev, sklenjene 1. maja 2006 z evropskimi povezanimi družbami, in licenčni pogodbi za intelektualno lastnino, sklenjeni 30. aprila 2006 z družbama ASE in AMEU, s katerima naj bi bile tema subjektoma podeljene neizključne podlicence za neopredmetena sredstva.

b) Predstavitev zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča

28 Komisija je po preučitvi strukture skupine Amazon opisala zadevno vnaprejšnje davčno stališče.

29 V zvezi s tem je, prvič, napotila na dopisa z dne 23. in 31. oktobra 2003, navedena zgoraj v točkah od 8 do 10.

30 Drugič, Komisija je pojasnila vsebino poročila o transfernih cenah iz leta 2003, na podlagi katerega je bila predlagana metoda določitve zneska licenčnine.

31 Najprej je navedla, da vsebuje poročilo o transfernih cenah iz leta 2003 funkcijsko analizo družb LuxSCS in LuxOpCo, v skladu s katero naj bi bile glavne dejavnosti družbe LuxSCS omejene na dejavnosti družbe z neopredmetenimi sredstvi in udeleženca pri stalnem razvoju neopredmetenih sredstev v okviru dogovora o delitvi stroškov. Družba LuxOpCo naj bi bila v tem poročilu opisana kot upravljavka strateškega odločanja glede maloprodajnih in storitvenih dejavnosti evropskih spletišč ter ključnih fizičnih komponent maloprodajnih dejavnosti.

32 Dalje, Komisija je navedla, da vsebuje poročilo o transfernih cenah iz leta 2003 oddelek v zvezi z izbiro najustreznejše metode določanja transfernih cen za ocenjevanje skladnosti stopnje licenčnine z neodvisnim tržnim načelom. Obravnavani naj bi bili dve metodi: ena temelji na metodi primerljivih prostih cen (v nadaljevanju: metoda CUP), druga pa na metodi porazdelitve preostalega dobička.

33 Na eni strani naj bi bil v poročilu o transfernih cenah iz leta 2003 v skladu z metodo CUP izračunan razpon primerljivih tržnih cen za stopnjo licenčnine v višini od 10,6 do 13,6 %, in sicer na podlagi primerjave z enim od sporazumov, ki ga je družba Amazon.com sklenila z enim od trgovcev na drobno v ZDA, to je sporazumom [*zaupno*].

34 Na drugi strani naj bi poročilo o transfernih cenah iz leta 2003 na podlagi metode porazdelitve preostalega dobička vsebovalo oceno donosa, povezanega z „rednimi funkcijami družbe LuxOpCo kot evropske delujoče [operativne] družbe“, na podlagi dodatka na stroške družbe LuxOpCo. V ta namen naj bi se štelo, da je „čisti dodatek na stroške“ (*net cost plus mark-up*) kazalnik dobička, ki omogoča določitev tržno naravnanega plačila za predvidene funkcije družbe LuxOpCo. Predlagano naj bi bilo, da se uporabi dodatek v višini [*zaupno*] na prilagojene operativne stroške družbe LuxOpCo. Komisija je opozorila, da naj bi v skladu s poročilom o transfernih cenah iz leta 2003 razlika med tem donosom in dobičkom iz poslovanja družbe LuxOpCo ustrezala preostalemu dobičku, ki naj bi ga bilo mogoče v celoti pripisati uporabi neopredmetenih sredstev, za katera je družba LuxSCS podelila licenco. Komisija je pojasnila tudi, da so avtorji poročila o transfernih cenah iz leta 2003 na podlagi tega izračuna ugotovili, da bi bila stopnja licenčnine v razponu od 10,1 % do 12,3 % čistega prometa družbe LuxOpCo skladna z neodvisnim tržnim načelom v skladu s smernicami Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).

35 Nazadnje, Komisija je navedla, da so avtorji poročila o transfernih cenah iz leta 2003 menili, da se rezultati ujemajo, in navedli, da razpon primerljivih tržnih cen za stopnjo licenčnine, ki jo družba LuxOpCo plača družbi LuxSCS, znaša od 10,1 % do 12,3 % prodaje družbe LuxOpCo. Vendar naj bi avtorji poročila o transfernih cenah iz leta 2003 menili, da je analiza porazdelitve preostalega dobička zanesljivejša in bi jo bilo zato treba upoštevati.

36 Tretjič, Komisija je v oddelku 2.2.5 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Posledice zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča“, navedla, da je luksemburška davčna uprava z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem potrdila, da je metoda določanja stopnje licenčnine, na podlagi katere se določi letni obdavčljivi dohodek družbe LuxOpCo v Luksemburgu, v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Dodala je, da se je družba LuxOpCo pri izpolnjevanju svojih letnih davčnih obračunov oprla na zadevno vnaprejšnje davčno stališče.

c) Predstavitev upoštevnega nacionalnega pravnega okvira

37 Komisija je v zvezi z veljavnim nacionalnim pravnim okvirom navedla člen 164(3) LIR. V skladu s to določbo se „prikrita izplačila dobička […] vključijo v obdavčljivi dohodek“ in „do prikritega izplačila dobička pride zlasti, če delničar, družbenik ali zainteresirana stran od družbe ali združenja neposredno ali posredno prejme ugodnosti, ki jih, če tega statusa ne bi imel(-a), praviloma ne bi prejel(-a)“. V tem okviru je Komisija med drugim pojasnila, da je luksemburška davčna uprava v obravnavanem obdobju člen 164(3) LIR razlagala tako, da je v luksemburškem davčnem pravu določal „neodvisno tržno načelo“.

d) Predstavitev okvira OECD za transferne cene

38 Komisija je v točkah od 244 do 249 obrazložitve izpodbijanega sklepa predstavila okvir OECD za transferne cene. Po njenih navedbah so „transferne cene“, kot jih OECD razume v smernicah, ki jih je ta organizacija objavila v letih 1995, 2010 in 2017, cene, po katerih podjetje prenaša opredmetena sredstva in neopredmetena sredstva na povezana podjetja ali zanje izvaja storitve.

V skladu z neodvisnim tržnim načelom, kot se uporablja za obdavčitev pravnih oseb, naj bi morale nacionalne davčne uprave sprejeti transferne cene, dogovorjene med povezanimi podjetji v skupini za transakcije znotraj skupine, samo če ustrezajo tistemu, kar je bilo dogovorjeno v okviru transakcij na prostem trgu, to je transakcij med neodvisnimi podjetji, ki poslujejo v primerljivih okoliščinah. Poleg tega je Komisija pojasnila, da neodvisno tržno načelo temelji na pristopu ločenih pravnih oseb, v skladu s katerim se člani skupine podjetij za davčne namene obravnavajo kot ločene pravne osebe.

39 Komisija je še dodala, da je za izračun približka primerljivih tržnih cen za transakcije znotraj skupine v Smernicah OECD (v različicah iz let 1995, 2010 in 2017) navedenih pet metod. V okviru izpodbijanega sklepa naj bi bilo mogoče upoštevati samo tri od njih, in sicer metodo CUP, metodo stopnje čistega dobička (v nadaljevanju: TNMM) in metodo porazdelitve dobička. Komisija je v točkah od 250 do 256 obrazložitve izpodbijanega sklepa opisala te metode.

2. Presoja zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča

40 Komisija je v točki 154 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da je bilo z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem potrjeno, da je metoda določanja transfernih cen za določitev stopnje letne licenčnine, ki jo mora družba LuxOpCo plačati družbi LuxSCS na podlagi licenčne pogodbe, na podlagi katere se določi letni obdavčljivi dohodek družbe LuxOpCo v Luksemburgu, skladna z neodvisnim tržnim načelom. V točki 155 obrazložitve izpodbijanega sklepa je navedla tudi, da se je družba LuxOpCo pri izpolnjevanju svojih letnih davčnih obračunov v Luksemburgu v obravnavanem obdobju oprla na zadevno vnaprejšnje davčno stališče, da je določila dolgovani letni znesek davka od dohodkov pravnih oseb. Kot je izrecno razvidno iz člena 1 izpodbijanega sklepa – in kljub nekaj nenatančnosti v točkah 605 in 606 njegove obrazložitve – je Komisija menila, da je bila v obravnavani zadevi državna pomoč dodeljena v obliki zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča v povezavi s sprejetjem letnih davčnih obračunov družbe LuxOpCo (drugače kot zadevno vnaprejšnje davčno stališče kot tako).

41 Namen oddelka 9 izpodbijanega sklepa, naslovljenega „Preučitev zadevnega ukrepa“, je bil dokazati, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče in sprejetje letnih davčnih obračunov družbe LuxOpCo skupaj dejansko pomenita državno pomoč.

42 Komisija je v ta namen po tem, ko je opozorila na pogoje za obstoj državne pomoči iz člena 107(1) PDEU, navedla, da je prvi pogoj za obstoj državne pomoči, v skladu s katerim mora obstajati poseg države ali iz državnih sredstev, v obravnavani zadevi izpolnjen. V zvezi s tem je na eni strani navedla, da je zadevno vnaprejšnje davčno stališče mogoče pripisati Velikemu vojvodstvu Luksemburg. Na drugi strani je menila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče povzroči znižanje davka, ki ga mora družba LuxOpCo plačati Luksemburgu, v primerjavi s tistim, ki ga morajo plačati družbe davčne zavezanke, ki so v podobnem položaju. Zadevno vnaprejšnje davčno stališče naj bi torej povzročilo izgubo državnih sredstev, saj se Luksemburg zaradi njega odpoveduje prihodkom od davkov, ki bi jih sicer imel pravico prejeti od družbe LuxOpCo.

43 Kar zadeva drugi in četrti pogoj za obstoj državne pomoči, je Komisija po eni strani menila, da je treba za zadevno vnaprejšnje davčno stališče šteti, da vpliva na trgovino znotraj Unije, saj je družba LuxOpCo del skupine Amazon, ki svoje dejavnosti izvaja v več državah članicah, maloprodajne dejavnosti pa izvaja prek spletišč v Uniji. Komisija je dodala, da je Veliko vojvodstvo Luksemburg z zagotovitvijo „ugodnejše davčne obravnave skupine Amazon“ potencialno preusmerilo naložbe stran od držav članic, ki ne ponujajo tako ugodne davčne obravnave družbam, ki pripadajo mednarodni skupini. Po drugi strani je Komisija navedla, da ker je na podlagi zadevnega

vnaprejšnjega davčnega stališča družba LuxOpCo oproščena davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi ga običajno morala plačati, pomeni to stališče pomoč za tekoče poslovanje. Tako naj bi se z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, s katerim naj bi se za družbo LuxOpCo sprostila finančna sredstva, ki jih je lahko uporabila za naložbe v svoje poslovne dejavnosti, izkrivljala konkurenca na trgu.

44 Komisija je v zvezi s tretjim pogojem za obstoj državne pomoči navedla, da kadar vnaprejšnje davčno stališče brez utemeljitve odobri rezultat, ki ne ustreza zanesljivo temu, kar bi bila posledica običajne uporabe splošnega davčnega sistema, tako davčno stališče daje selektivno prednost naslovniku, ker navedena selektivna obravnava povzroči znižanje davčne obveznosti navedenega davčnega zavezanca v primerjavi s podjetji v podobnem pravnem in dejanskem položaju. Komisija je tudi menila, da je bila v obravnavani zadevi z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi LuxOpCo dodeljena selektivna prednost, ker se je znižal davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je morala plačati v Luksemburgu.

a) Analiza obstoja prednosti

45 Komisija je v oddelku 9.2 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Prednost“, navedla razloge, iz katerih je menila, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi LuxOpCo dodeljena prednost.

46 Komisija je najprej opozorila, da se, kar zadeva davčne ukrepe, prednost v smislu člena 107 PDEU davčnemu zavezancu lahko dodeli z znižanjem njegove davčne osnove ali zneska davka, ki ga mora plačati. V točki 402 obrazložitve izpodbijanega sklepa je opozorila, da je treba v skladu s sodno prakso Sodišča za preučitev, ali določitev obdavčljivih prihodkov daje prednost upravičencu, navedeno shemo primerjati s splošnim davčnim sistemom, ki temelji na razliki med prihodki in odhodki podjetja, ki dejavnosti opravlja v razmerah svobodne konkurence. Zato po mnenju Komisije „vnaprejšnje davčno stališče, ki davčnemu zavezancu omogoči, da v transakcijah znotraj skupine uporabi transferne cene, ki ne odražajo cen, ki bi bile pod običajnimi tržnimi pogoji uporabljene med nepovezanimi podjetji, ki se v primerljivih okoliščinah pogajajo po neodvisnem tržnem načelu, temu davčnemu zavezancu daje prednost, saj povzroči zmanjšanje njegovih obdavčljivih prihodkov in s tem znižanje davčne osnove v okviru splošnega sistema davka od dohodkov pravnih oseb“.

47 Glede na te preudarke je Komisija v točki 406 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, da mora, da bi ugotovila, da se z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi LuxOpCo dodeljuje gospodarska prednost, dokazati, da z metodo določanja transfernih cen, ki je odobrena z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, dobimo rezultat, ki odstopa od zanesljivega približka tržno utemeljenega izida, zaradi česar se zniža davčna osnova družbe LuxOpCo za izračun davka od dohodkov pravnih oseb. Komisija je ugotovila, da zadevno vnaprejšnje davčno stališče povzroči tak rezultat.

48 Ta ugotovitev temelji na glavni ugotovitvi in treh podrednih ugotovitvah.

1) Glavna ugotovitev glede prednosti

49 Komisija je v oddelku 9.2.1 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Prva ugotovitev obstoja gospodarske prednosti“, menila, da je davčno stališče z odobritvijo metode določanja transfernih cen, s katero se je družbi LuxOpCo pripisovalo plačilo izključno za tako imenovane „redne“

funkcije, celoten dobiček, ki ga je ta družba ustvarila in je presegel to plačilo, pa se je pripisoval družbi LuxSCS v obliki licenčnine, privedlo do rezultata, ki je odstopal od zanesljivega približka tržno utemeljenega izida.

50 Komisija je v glavni ugotovitvi v bistvu menila, da je bila funkcijska analiza družb LuxOpCo in LuxSCS, ki so jo upoštevali avtorji poročila o transfernih cenah iz leta 2003 in navsezadnje luksemburška davčna uprava, napačna in ni mogla privesti do tržno utemeljenega izida. Nasprotno, luksemburška davčna uprava naj bi morala ugotoviti, da družba LuxSCS ne izvaja „edinstvenih in dragocenih funkcij“ v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, nad katerimi je imela zgolj pravno lastništvo.

51 Komisija je za namene dokazovanja preučila funkcije, ki sta jih izvajali družbi LuxSCS in LuxOpCo, sredstva, ki sta jih uporabljali, ter tveganja, ki sta jih prevzeli.

52 Dalje, kot je razvidno iz točke 519 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je Komisija nato na podlagi svoje funkcijske analize družb LuxOpCo in LuxSCS preučila izbiro najustreznejše metode določanja transfernih cen v obravnavani zadevi.

53 Komisija je v zvezi z metodo CUP ob koncu analize, ki je temeljila na petih merilih primerljivosti, ki naj bi bila navedena v Smernicah OECD, menila, da je bil z uporabo te metode, kot je bila navedena v poročilu o transfernih cenah iz leta 2003, dobljen pretiran rezultat, ki je družbo LuxOpCo izpostavil tveganju izgube.

54 Po mnenju Komisije naj bi bila v obravnavani zadevi za oceno licenčnine, ki jo družba LuxOpCo dolguje na podlagi licenčne pogodbe, najustreznejša metoda določanja transfernih cen TNMM. Menila je, da je stranka, ki izvaja edinstvene in dragocene funkcije, družba LuxOpCo, in ne družba LuxSCS. Zato naj bi morala biti testna stranka za uporabo TNMM družba LuxSCS, in ne družba LuxOpCo.

55 Nazadnje, Komisija je v oddelku 9.2.1.4 izpodbijanega sklepa sama uporabila TNMM v obravnavani zadevi.

56 Po njenem mnenju bi morala biti družba LuxSCS testna stranka. Luksemburška davčna uprava naj bi morala zavrniti trditev skupine Amazon, da že pravno lastništvo neopredmetenih sredstev pomeni „edinstveni prispevek“, za katerega mora družba LuxSCS prejemati plačilo, ki ga sestavlja skoraj ves dobiček iz poslovnih dejavnosti družbe LuxOpCo. V zvezi s tem je Komisija med drugim napotila na svojo funkcijsko analizo družb LuxSCS in LuxOpCo (oddelek 9.2.1 izpodbijanega sklepa).

57 Komisija je v zvezi z izbiro kazalnika ravni dobička menila, da ker družba LuxSCS ne knjiži nobene prodaje in ne prevzema nobenega tveganja v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, bi moral biti upoštevni kazalnik ravni dobička dodatek na zadevne skupne stroške (točka 550 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

58 V zvezi s stroškovno osnovo, ki se ji v obravnavani zadevi prišteje dodatek, je Komisija v bistvu menila, da je družba LuxSCS, s tem ko je na družbo LuxOpCo prenašala stroške v zvezi s pogodbo o pristopu in dogovorom o delitvi stroškov ter ko je del licenčnin, prejetih od družbe LuxOpCo na podlagi licenčne pogodbe, v višini teh stroškov prenašala na družbi A 9 in ATI, izvajala zgolj posredniško funkcijo (točka 551 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

59 Ob upoštevanju teh ugotovitev je Komisija v točki 555 obrazložitve izpodbijane sklepa ugotovila, da bi moralo imeti plačilo družbe LuxSCS dva sestavna dela. Prvi del bi moral po mnenju Komisije ustrezati prefakturiranju stroškov na podlagi pogodbe o pristopu in dogovora o delitvi stroškov družbi LuxOpCo, za katere se ne bi smel uporabiti noben dodatek. Drugi del bi moral po mnenju Komisije biti dodatek na stroškovno osnovo, ki jo sestavljajo izključno stroški pogodbenih zunanjih storitev, namenjenih ohranjanju njenega pravnega lastništva neopredmetenih sredstev, kolikor se ti stroški v resnici nanašajo na funkcije, ki so se dejansko izvajale v imenu družbe LuxSCS. Po mnenju Komisije naj bi ta raven plačila zagotavljala tržno naravnan rezultat, saj naj bi se pravilno upoštevali prispevki družbe LuxSCS k licenčni pogodbi.

60 Komisija je v zvezi z določitvijo ustreznega dodatka navedla, da je za to običajno potrebna analiza primerljivosti, vendar naj v obravnavani zadevi ne bi bilo mogoče opraviti zanesljive analize.

61 Komisija je menila, da se lahko namesto na analizo primerljivosti opre na ugotovitve Skupnega foruma za transferne cene (v nadaljevanju: poročilo SFTC) iz leta 2010. Skupni forum za transferne cene je skupina strokovnjakov, ki jo je Komisija ustanovila leta 2002, da ji pomaga glede vprašanj v zvezi s transfernimi cenami. V skladu z navedenim poročilom naj bi davčne uprave držav članic, ki sodelujejo v Skupnem forumu za transferne cene, ugotovile dodatek za „storitve znotraj skupine z nizko dodano vrednostjo“ v višini od 3 % do 10 %. Najpogosteje ugotovljeni dodatek naj bi v praksi znašal 5 % na stroške „zagotavljanja takih storitev“. Komisija je zato menila, da je ustrezno uporabiti ta dodatek na zunanje stroške, ki jih je imela družba LuxSCS z ohranjanjem svojega pravnega lastništva neopredmetenih sredstev.

62 Komisija je ob koncu prve ugotovitve obstoja prednosti v smislu člena 107(1) PDEU navedla, da bi se moralo „tržno naravnano plačilo“ za družbo LuxSCS v skladu z licenčno pogodbo ujemati z vsoto stroškov pristopa in stroškov na podlagi dogovora o delitvi stroškov, ki jih je nosila ta družba, brez dodatka in povečano za vse upoštevne stroške, ki jih je nosila neposredno družba LuxSCS, za katere bi bilo treba uporabiti 5-odstotni dodatek, kolikor so se ti stroški nanašali na funkcije, ki so se dejansko izvajale v imenu družbe LuxSCS. Ta višina plačila naj bi ustrezala temu, kar bi bila neodvisna oseba v podobnem položaju kot družba LuxOpCo pripravljena plačati za pravice in obveznosti iz licenčne pogodbe. Poleg tega naj bi po mnenju Komisije ta višina plačila družbi LuxSCS zadostovala za kritje obveznosti plačila na podlagi pogodbe o pristopu in dogovora o delitvi stroškov (točki 559 in 560 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

63 Ker pa je bil po mnenju Komisije znesek plačila družbi LuxSCS, kot ga je izračunala ta institucija, manjši od zneska plačila družbi LuxSCS, ki je izhajal iz metode določanja transfernih cen, potrjene v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, naj bi bila z zadevnim stališčem družbi LuxOpCo dodeljena prednost v obliki znižanja davčne osnove za izračun luksemburškega davka od dohodkov pravnih oseb v primerjavi s prometom družb, katerih obdavčljivi dobiček je ustrezal cenam, dogovorjenim po neodvisnem tržnem načelu (točka 561 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

2) Podredne ugotovitve obstoja prednosti

64 Komisija je v oddelku 9.2.2 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Podredna ugotovitev obstoja gospodarske prednosti“, predstavila svojo podredno ugotovitev prednosti, v skladu s katero bi metoda določanja transfernih cen, potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču – tudi če bi luksemburška davčna uprava upravičeno sprejela analizo funkcij družbe LuxSCS iz poročila o transfernih cenah iz leta 2003 – še vedno temeljila na neustreznih metodoloških izbirah, katerih rezultat naj bi odstopal od zanesljivega približka tržno utemeljenega izida. Pojasnila je, da

namen njenega razlogovanja iz oddelka 9.2.2 izpodbijanega sklepa ni bil določiti natančno tržno naravnano plačilo za družbo LuxOpCo, ampak je želela prej pokazati, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem dodeljena gospodarska prednost, saj je z njim potrjena metoda določanja transfernih cen temeljila na treh zmotnih metodoloških izbirah, ki naj bi privedle do zmanjšanja obdavčljivega dohodka družbe LuxOpCo v primerjavi s podjetji, katerih obdavčljivi dobiček je izražal cene, dogovorjene na trgu pod običajnimi tržnimi pogoji.

65 Komisija je v tem okviru izoblikovala tri ločene podredne ugotovitve.

66 Komisija je v okviru prve podredne trditve navedla, da se je za družbo LuxOpCo napačno štelo, da izvaja samo „redne“ funkcije upravljanja in da bi bilo treba uporabiti metodo porazdelitve dobička z analizo prispevkov.

67 Komisija je v okviru druge podredne ugotovitve menila, da izbira operativnih stroškov kot kazalnika ravni dobička ni bila ustrezna.

68 Komisija je v okviru tretje podredne ugotovitve v zvezi s prednostjo menila, da vključitev zgornje meje v višini 0,55 % prometa, ustvarjenega v Uniji, ni bila ustrezna.

b) Selektivnost ukrepa

69 Komisija je v oddelku 9.3 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Selektivnost“, navedla razloge, iz katerih je menila, da je zadevni ukrep selektiven.

c) Opredelitev upravičenca do pomoči

70 Komisija je v oddelku 9.5 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Upravičenec do pomoči“, ugotovila, da je vsaka ugodna davčna obravnava, odobrena družbi LuxOpCo, koristila tudi celotni skupini Amazon in ji zagotovila dodatna sredstva, tako da je treba to skupino šteti za en sam subjekt, ki je upravičenec do zadevnega ukrepa pomoči.

71 Komisija je v oddelku 10 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Vračilo“, navedla, da je bil ukrep pomoči dodeljen vsako leto, v katerem so davčni organi sprejeli letni obračun davka družbe LuxOpCo, zato skupina Amazon vračila pomoči ni mogla izpodbijati s sklicevanjem na pravila o zastaranju. V točkah od 639 do 645 obrazložitve izpodbijanega sklepa je Komisija predstavila metodo vračila.

II. Postopek in predlogi strank

A. Postopek v zadevi T-816/17

72 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 14. decembra 2017 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo tožbo v zadevi T-816/17.

1. Sestava senata in prednostno obravnavanje

73 Predsednik sedmega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 12. aprila 2018 odločil, da se zadeva T-816/17 obravnava prednostno na podlagi člena 67(2) Poslovnika Splošnega sodišča.

74 Veliko vojvodstvo Luksemburg je z vlogo, vloženo v sodnem tajništvu 11. maja 2018, predlagalo, naj o zadevi T-816/17 odloči sedmi senat Splošnega sodišča v razširjeni sestavi.

75 Na podlagi člena 28(5) Poslovnika je bila zadeva T-816/17 predodeljena sedmemu razširjenemu senatu.

76 Zaradi zadržanosti enega od članov sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je predsednik Splošnega sodišča s sklepom z dne 21. junija 2018 določil podpredsednika Splošnega sodišča za dopolnitev sestave sodišča. Potem ko je bil član sestave sodišča 6. oktobra 2020 imenovan za sodnika na Sodišču, sodnik z najnižjim položajem po senioriteti v smislu člena 8 Poslovnika ni sodeloval pri posvetovanju, o tej sodbi pa so se v skladu s členom 22 navedenega poslovnika posvetovali trije sodniki, ki so sodbo tudi podpisali.

2. Intervencija

77 Irska je 16. aprila 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila predlog za intervencijo v zadevi T-816/17 v podporo predlogom Velikega vojvodstva Luksemburg.

78 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 29. maja 2018 ugodil predlogu Irske za intervencijo.

3. Predlogi za zaupno obravnavanje

79 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 14. maja 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo predlog za zaupno obravnavanje nekaterih podatkov, navedenih v tožbi, nekaterih prilogah k tožbi in odgovoru na tožbo, v razmerju do Irske.

80 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 6. junija 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo predlog za zaupno obravnavanje dela replike v razmerju do Irske.

81 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 13. septembra 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo predlog za zaupno obravnavanje dela duplike v razmerju do Irske.

82 Po tem, ko ji je bila dovoljena intervencija, je Irska prejela le nezaupne različice procesnih dokumentov, na katere se nanašajo predlogi Velikega vojvodstva Luksemburg za zaupno obravnavanje, ki so bili vloženi v zvezi z njo, in tem predlogom ni ugovarjala.

4. Predlogi strank

83 Veliko vojvodstvo Luksemburg Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– izpodbijani sklep razglasi za ničen;

– podredno, izpodbijani sklep razglasi za ničen v delu, v katerem je odrejena izterjava pomoči;

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

84 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– tožbo zavrne kot neutemeljeno;

– Velikemu vojvodstvu Luksemburg naloži plačilo stroškov.

85 Irska Splošnemu sodišču predlaga, naj izpodbijani sklep razglasi za v celoti ali delno ničen v skladu s predlogi Velikega vojvodstva Luksemburg.

B. Postopek v zadevi T-318/18

86 Družbi Amazon EU S.à.r.l. in Amazon.com (v nadaljevanju skupaj: skupina Amazon) sta 22. maja 2018 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložili tožbo v zadevi T-318/18.

1. Sestava senata in prednostno obravnavanje

87 Predsednik sedmega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 9. julija 2018 odločil, da se zadeva T-318/18 obravnava prednostno na podlagi člena 67(2) Poslovnika.

88 Splošno sodišče je na predlog sedmega senata tega sodišča 11. julija 2018 na podlagi člena 28 Poslovnika odločilo, da se zadeva T-318/18 predodeli razširjenemu senatu.

89 Zaradi zadržanosti enega od članov sedmega razširjenega senata je predsednik Splošnega sodišča s sklepom z dne 19. julija 2018 določil podpredsednika Splošnega sodišča za dopolnitev sestave sodišča. Potem ko je bil član sestave sodišča 6. oktobra 2020 imenovan za sodnika na Sodišču, sodnik z najnižjim položajem po senioriteti v smislu člena 8 Poslovnika ni sodeloval pri posvetovanju, o tej sodbi pa so se v skladu s členom 22 navedenega poslovnika posvetovali trije sodniki, ki so sodbo tudi podpisali.

2. Predlogi za zaupno obravnavanje

90 Skupina Amazon je 12. julija 2018 v sodnem tajništvu vložila predlog za zaupno obravnavanje dela tožbe in nekaterih dokumentov, ki so ji priloženi, v razmerju do javnosti.

3. Predlogi strank

91 Skupina Amazon Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– razglasi za nične člene od 1 do 4 izpodbijanega sklepa;

– podredno, razglasi za nične člene od 2 do 4 izpodbijanega sklepa;

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

92 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– tožbo zavrne;

– skupini Amazon naloži plačilo stroškov v zadevi T-318/18.

C. Združitev zadev in ustni del postopka

93 Veliko vojvodstvo Luksemburg je 7. avgusta 2018 in 25. aprila 2019 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložilo predloga za združitev zadev T-816/17 in T-318/18 za ustni del postopka in izdajo skupne končne sodbe.

94 Skupina Amazon je 10. avgusta 2018 in 21. maja 2019 v sodnem tajništvu vložila predloga za združitev zadev T-816/17 in T-318/18 za ustni del postopka in izdajo skupne končne sodbe.

95 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 14. septembra 2018 odločil, da se zadevi T-816/17 in T-318/18 v tej fazi postopka ne združita.

96 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 3. oktobra 2019 odločil, da se zadevi T-816/17 in T-318/18 združita za ustni del postopka.

97 Splošno sodišče je na predlog sodnice poročevalke odločilo, da začne ustni del postopka, in v okviru ukrepov procesnega vodstva iz člena 89 Poslovnika stranke pozvalo, naj odgovorijo na pisna vprašanja. Stranke so na ta ukrep procesnega vodstva odgovorile v predpisanem roku.

98 Stranke so na obravnavi 5. in 6. marca 2020 ustno podale navedbe in odgovorile na ustna vprašanja Splošnega sodišča. Poleg tega so se stranke na obravnavi opredelile do morebitne združitve zadev T-816/17 in T-318/18 za izdajo skupne končne sodbe, kar je Splošno sodišče zabeležilo v zapisniku obravnave. Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon ter Irska so navedle, da tej združitvi ne nasprotujejo. Komisija je pojasnila, da ni naklonjena morebitni združitvi zadev za izdajo skupne končne sodbe.

III. Pravo

99 Tožbi, vloženi v zadevah T-816/17 in T-318/18, se nanašata na razglasitev ničnosti izpodbijanega sklepa v delu, v katerem sta zadevno vnaprejšnje davčno stališče in njegovo letno izvajanje opredeljeni kot državna pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, in v delu, v katerem nalaga izterjavo zneskov iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, ki jih Veliko vojvodstvo Luksemburg pri družbi LuxOpCo ni pobralo.

A. Združitev zadev T-816/17 in T-318/18 za izdajo skupne končne sodbe

100 Predsednik sedmega razširjenega senata Splošnega sodišča je v skladu s členom 19(2) Poslovnika odločitev o združitvi zadev T-816/17 in T-318/18 za izdajo skupne končne sodbe, ki je spadala v njegovo pristojnost, odstopil sedmemu razširjenemu senatu Splošnega sodišča.

101 Potem ko so se stranke na obravnavi opredelile do morebitne združitve, je treba zadevi T-816/17 in T-318/18 zaradi povezanosti združiti za izdajo skupne končne sodbe.

B. Navajani tožbeni razlogi in trditve

102 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v utemeljitev tožb navajata pet oziroma devet tožbenih razlogov, ki se večinoma prekrivajo. Irska se je v intervencijski vlogi izrekla o štirih od petih tožbenih razlogov, ki jih je navedlo Veliko vojvodstvo Luksemburg. Tožbene razloge Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon je v bistvu mogoče predstaviti tako.

103 Na prvem mestu, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 ter prvega, drugega, tretjega in četrtega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 v bistvu izpodbijata glavno ugotovitev Komisije glede obstoja prednosti v korist družbe LuxOpCo v smislu člena 107(1) PDEU.

104 Na drugem mestu, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru tretjega očitka iz drugega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 in petega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 izpodbijata podredne ugotovitve Komisije v zvezi z obstojem davčne prednosti v korist družbe LuxOpCo v smislu člena 107(1) PDEU.

105 Na tretjem mestu, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru drugega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 ter šestega in sedmega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 izpodbijata glavne in podredne ugotovitve Komisije v zvezi s selektivnostjo zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča.

106 Na četrtem mestu, Veliko vojvodstvo Luksemburg v okviru tretjega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 trdi, da je Komisija kršila izključno pristojnost držav članic na področju neposredne obdavčitve.

107 Na petem mestu, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru četrtega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 in osmega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 trdita, da je Komisija kršila njuno pravico do obrambe.

108 Na šestem mestu, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru drugega dela prvega tožbenega razloga in prvega očitka iz drugega dela drugega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 ter osmega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 izpodbijata upoštevnost smernic OECD v različici iz leta 2017, kot jih je Komisija uporabila za sprejetje izpodbijanega sklepa, v obravnavani zadevi.

109 Na sedmem mestu, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru petega tožbenega razloga, navedenega v utemeljitev podrednih predlogov v zadevi T-816/17, in devetega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 izpodbijata utemeljenost razlogovanja Komisije v zvezi z izterjavo pomoči, ki jo je odredila ta institucija.

110 Irska v intervencijski vlogi navaja, prvič, kršitev člena 107 PDEU, ker Komisija ni dokazala obstoja prednosti v korist družbe LuxOpCo, drugič, kršitev člena 107 PDEU, ker Komisija ni dokazala selektivnosti ukrepa, tretjič, kršitev členov 4 in 5 PEU, ker je Komisija izvedla prikrito davčno harmonizacijo, in, četrtič, kršitev načela pravne varnosti v delu, v katerem je bila z izpodbijanim sklepom naložena izterjava pomoči.

111 Za koristen odgovor na tožbene razloge glavnih strank in na trditve, ki jih je v intervencijski vlogi navedla Irska, je treba najprej predstaviti nekatera pravna vprašanja, ki zadevajo vse očitke in tožbene razloge, ki jih navajajo stranke (točke od 112 do 129 spodaj).

1. Uvodne ugotovitve

112 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da čeprav neposredni davki v sedanjem stanju razvoja prava Unije spadajo v pristojnost držav članic, jo morajo te izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 47 in navedena sodna praksa). Posegi držav članic na področju neposredne obdavčitve, tudi če bi se nanašali na vprašanja, ki niso predmet harmonizacije v Uniji, zato niso izvzeti s področja uporabe ureditve v zvezi z nadzorom nad državnimi pomočmi (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 142).

113 Iz tega izhaja, da lahko Komisija davčni ukrep opredeli kot državno pomoč, če so izpolnjeni pogoji za tako opredelitev (glej v tem smislu sodbi z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, točka 28, in z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija, C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416, točka 81). Države članice morajo namreč svojo pristojnost na davčnem področju izvrševati v skladu s pravom Unije (sodba z dne 3. junija 2010, Komisija/Španija, C-487/08, EU:C:2010:310, točka 37). Tako se morajo v zvezi s tem vzdržati sprejetja kakršnega koli ukrepa, ki bi lahko pomenil državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgom (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 143).

a) Določitev pogojev za uporabo člena 107(1) PDEU v okviru nacionalnih davčnih ukrepov

114 Ukrep, s katerim javni organi nekaterim podjetjem priznajo ugodnejšo davčno obravnavo, ki upravičence, čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev, postavlja v ugodnejši finančni položaj od položaja drugih davčnih zavezancev, pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU (sodba z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14; glej tudi sodbi z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 46 in navedena sodna praksa, ter z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 145 in navedena sodna praksa).

115 V primeru davčnih ukrepov je obstoj prednosti mogoče dokazati le na podlagi primerjave s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo (sodba z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56). Zato tak ukrep upravičencu daje gospodarsko prednost, če zmanjšuje stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, in ki so zato, ne da bi bili subvencija v ožjem pomenu besede, enake narave in imajo enake učinke (sodbi z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 22, in z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 146).

116 Za ugotovitev, ali obstaja davčna prednost, je zato treba primerjati položaj upravičenca, ki izhaja iz uporabe zadevnega ukrepa, in njegov položaj brez zadevnega ukrepa (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2018, Cellnex Telecom in Telecom Castilla-La Mancha/Komisija, C-91/17 P in C-92/17 P, neobjavljena, EU:C:2018:284, točka 114) ob uporabi običajnih pravil o obdavčitvi (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 147).

117 V okoliščinah, ko se določa davčni položaj integrirane družbe, ki je del skupine podjetij, je treba uvodoma ugotoviti, da cene transakcij znotraj skupine, ki jih je ta opravila, niso bile določene pod tržnimi pogoji. O teh cenah se namreč dogovorijo družbe, ki pripadajo isti skupini, tako da nanje ne delujejo tržne sile (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 148).

118 Če pa nacionalno pravo pri obdavčitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb ne razlikuje med integriranimi in neodvisnimi podjetji, je treba na podlagi tega prava dobiček, ustvarjen z gospodarsko dejavnostjo takega integriranega podjetja, obdavčiti, kot če bi bil ustvarjen s transakcijami, izvedenimi po tržnih cenah. V takih okoliščinah je treba ugotoviti, da lahko Komisija, ko v okviru pristojnosti, ki ji je podeljena s členom 107(1) PDEU, preučuje davčni ukrep, sprejet za tako integrirano podjetje, njegovo davčno breme, ki izhaja iz uporabe navedenega davčnega ukrepa, primerja z davčnim bremenom, ki izhaja iz uporabe običajnih pravil, po katerih se v nacionalnem pravu obdavči podjetje v primerljivem dejanskem položaju, ki svoje dejavnosti opravlja pod tržnimi pogoji (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 149).

119 Poleg tega so te ugotovitve podkrepljene s sodbo z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), ki se je nanašala na belgijsko davčno pravo, v skladu s katerim so se integrirane in neodvisne družbe obravnavale pod enakimi pogoji. Sodišče je namreč v točki 95 te sodbe priznalo potrebo po primerjavi sheme pomoči, ki pomeni odstopanje, s „splošnim davčnim sistemom, ki temelji na razlikovanju med prihodki in odhodki podjetja, ki dejavnosti opravlja v razmerah svobodne konkurence“ (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 150).

120 Če so v tem okviru nacionalni organi prek davčnega ukrepa, sprejetega za integrirano družbo, sprejeli določeno cenovno raven za transakcijo znotraj skupine, potem člen 107(1) PDEU Komisiji omogoča nadzor nad tem, ali se ta cenovna raven ujema z ravnjo, ki bi se dosegala pod tržnimi pogoji, da tako preveri, ali to privede do zmanjšanja stroškov, ki običajno bremenijo proračun zadevnega podjetja, s čimer bi mu bila dana prednost v smislu navedenega člena.

121 Poleg tega je treba še pojasniti, da lahko Komisija – ko uporabi neodvisno tržno načelo za nadzor nad tem, ali se obdavčljivi dobiček integriranega podjetja v skladu z davčnim ukrepom ujema z zanesljivim približkom obdavčljivega dobička, ki bi bil ustvarjen pod tržnimi pogoji – obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU ugotovi le, če razkorak med obema dejavnikoma primerjave presega nenatančnosti, neločljivo povezane z metodo, uporabljeno za izračun navedenega približka (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 152).

122 Čeprav Smernice OECD Komisije formalno ne morejo zavezovati, te smernice temeljijo na delu strokovnih skupin, odražajo soglasje v zvezi s transfernimi cenami, doseženo na mednarodni ravni, in imajo zato gotovo velik praktični pomen pri razlagi vprašanj v zvezi s transfernimi cenami (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 155).

123 V tem okviru je treba poudariti, da če Komisija ugotovi metodološko napako pri davčnem ukrepu, predloženem v preučitev, ni mogoče ugotoviti, da zgolj nespoštovanje metodoloških predpisov nujno povzroči zmanjšanje davčnega bremena. Komisija mora poleg tega dokazati, da metodološke napake, ki jih je odkrila v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, ne omogočajo

zanesljivega približka tržno utemeljenega izida in da je bil zaradi njih obdavčljivi dobiček znižan glede na davčno breme na podlagi običajnih pravil nacionalnega prava o obdavčitvi za podjetje, ki je v primerljivem dejanskem položaju kot zadevna družba in posluje pod tržnimi pogoji. Tako zgolj ugotovitev metodološke napake načeloma sama po sebi ne zadostuje za dokaz, da je bila z davčnim stališčem neki družbi dodeljena prednost, in s tem za ugotovitev obstoja državne pomoči v smislu člena 107 PDEU (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 201).

124 Kot je v bistvu navedlo Veliko vojvodstvo Luksemburg, namreč člen 107(1) PDEU v skladu z ustaljeno sodno prakso ukrep zmanjšanja bremen, ki običajno bremenijo podjetja, opredeljuje glede na njegove učinke (glej sodbo z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 85 in navedena sodna praksa). O obstoju državne pomoči ni mogoče niti domnevati niti sklepati na podlagi računske napake, ki ne vpliva na rezultat.

b) Dokazno breme

125 Opozoriti je treba, da mora Komisija v okviru nadzora nad državnimi pomočmi v izpodbijanem sklepu načeloma predložiti dokaz o obstoju take pomoči (glej v tem smislu sodbi z dne 12. septembra 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, točka 34, in z dne 25. junija 2015, SACE in Sace BT/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, točka 95). V tem okviru mora Komisija skrbno in nepristransko voditi postopek preučitve zadevnih ukrepov, tako da ima pri sprejetju končne odločitve o obstoju pomoči in po potrebi o njeni nezdružljivosti ali nezakonitosti na voljo najzanesljivejše in najpopolnejše podatke (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 194; glej v tem smislu tudi sodbi z dne 2. septembra 2010, Komisija/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, točka 90, in z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, točka 63).

126 Iz tega izhaja, da je morala Komisija v izpodbijanem sklepu dokazati, da so izpolnjeni pogoji za obstoj državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da ni sporno, da ima država članica pri odobritvi transfernih cen na voljo polje proste presoje, zaradi katerega pa Komisiji še ni odvzeta pristojnost za nadzor nad tem, da zadevne transferne cene ne privedejo do podelitve selektivne prednosti v smislu člena 107(1) PDEU. V tem okviru mora Komisija upoštevati dejstvo, da ji neodvisno tržno načelo omogoča preverjanje, ali se transferne cene, ki jih je potrdila država članica, ujemajo z zanesljivim približkom tržno utemeljenega izida in ali morebitni razkorak, ugotovljen v okviru te preučitve, ne presega nenatančnosti, neločljivo povezanih z metodo, uporabljeno za izračun navedenega približka (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 196).

c) Intenzivnost nadzora, ki ga mora opraviti Splošno sodišče

127 Glede intenzivnosti nadzora, ki ga mora opraviti Splošno sodišče v obravnavani zadevi, je treba poudariti, da je predmet ničnostne tožbe, kot je razvidno iz člena 263 PDEU, nadzor nad zakonitostjo aktov, ki jih sprejmejo institucije Unije, naštete v njem. Zato namen ali učinek analize tožbenih razlogov, navajanih v okviru take tožbe, ni nadomestiti celovito preiskavo zadeve v okviru upravnega postopka (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 197; glej v tem smislu tudi sodbo z dne 2. septembra 2010, Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, točka 84).

128 V zvezi s področjem državnih pomoči je treba opozoriti, da je pojem državne pomoči, kot je opredeljen v PDEU, pravni pojem in ga je treba razlagati na podlagi objektivnih elementov. Zato mora sodišče Unije načeloma in upoštevajoč konkretne elemente spora, o katerem odloča, ter tehničnost ali kompleksnost presoje, ki jo je opravila Komisija, izvajati celovit nadzor glede vprašanja, ali ukrep spada na področje uporabe člena 107(1) PDEU (sodbe z dne 4. septembra 2014, SNCM in Francija/Corsica Ferries France, C-533/12 P in C-536/12 P, EU:C:2014:2142, točka 15; z dne 30. novembra 2016, Komisija/Francija in Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, točka 87, in z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 198).

129 Glede vprašanja, ali se metoda določitve transferne cene integrirane družbe sklada z neodvisnim tržnim načelom, je treba opozoriti – kot je bilo že navedeno zgoraj – da mora Komisija, kadar v okviru presoje na podlagi člena 107(1) PDEU uporabi to orodje, upoštevati njegovo približnost. Namen nadzora Splošnega sodišča je torej preveriti, ali napake, opredeljene v izpodbijanem sklepu, na podlagi katerih je Komisija utemeljila ugotovitev prednosti, presegajo nenatančnosti, neločljivo povezane z uporabo metode, katere namen je priti do zanesljivega približka tržno utemeljenega izida (sodba z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 199).

2. Tožbeni razlogi in trditve, s katerimi se izpodbija glavna ugotovitev o prednosti

130 Kot je bilo navedeno v točki 103 zgoraj, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon z drugim delom prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 ter s prvim, drugim, tretjim in četrtim tožbenim razlogom v zadevi T-318/18 trdita, da je Komisija kršila člen 107(1) PDEU, ker je ugotovila obstoj prednosti za družbo LuxOpCo v okviru glavne ugotovitve obstoja prednosti iz oddelka 9.2.1 izpodbijanega sklepa (točke od 409 do 561 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Natančneje, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon s temi tožbenimi razlogi in trditvami izpodbijata razlogovanje Komisije iz točk 394, 395 in od 401 do 579 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v skladu s katerim naj bi izvajanje zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča v obravnavanem obdobju privedlo do zmanjšanja plačila družbi LuxOpCo in s tem njenega davčnega bremena v primerjavi s plačilom, ki bi ga morala prejeti, če bi bila obravnavana kot vse druge družbe davčne zavezanke, ki so v primerljivem položaju. Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon s trditvami glede glavne ugotovitve prednosti izpodbijata zlasti ugotovitev Komisije, da bi bilo treba družbo LuxSCS obravnavati kot testno stranko v okviru uporabe TNMM. Z njimi izpodbijata tudi pravilnost uporabe TNMM za družbo LuxOpCo, ki jo je opravila Komisija.

131 Kot je bilo navedeno v točki 110 zgoraj, Irska v intervencijski vlogi navaja trditve v podporo prvemu tožbenemu razlogu Velikega vojvodstva Luksemburg.

132 Irska v tem okviru zavzema stališče o številnih pravnih vprašanjih, ki se postavljajo ob razlagi pojma „neodvisno tržno načelo“, kot ga je uporabila Komisija v obravnavani zadevi in še nekaterih nedavnih zadevah v zvezi z državnimi pomočmi z davčnega področja. Pri tem zlasti trdi, da iz sodne prakse sodišča Unije, in sicer sodbe z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), „ne izhaja, da morajo države članice uporabiti [neodvisno tržno načelo]“. Po mnenju te države članice iz navedene sodne prakse ne izhaja niti podlaga za obveznost, naloženo Luksemburgu, da mora v luksemburškem nacionalnem pravu uporabiti neodvisno tržno načelo (v različici, ki jo zagovarja Komisija).

Nazadnje, Irska trdi, da Sodišče v sodbi z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), ni opredelilo neodvisnega tržnega načela, lastnega pravu Unije, neodvisno od tega, kar določa nacionalno pravo.

a) Dopustnost nekaterih trditev Irske glede obstoja prednosti

133 Komisija meni, da so trditve, ki jih je Irska navedla v podporo prvemu tožbenemu razlogu Velikega vojvodstva Luksemburg, nedopustne. Po njenem mnenju se namreč trditve Irske nanašajo na to, da je Komisija napačno razložila pojem prednosti v smislu člena 107(1) PDEU, ker je uporabila neustrezno merilo, to je neodvisno tržno načelo *„sui generis“*, medtem ko Veliko vojvodstvo Luksemburg s prvim tožbenim razlogom dejansko prej kot to trdi, da je Komisija napačno uporabila neodvisno tržno načelo.

134 V zvezi s tem je treba opozoriti, da čeprav člen 40, tretji odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije ter člena 142(3) in 145(2)(b) Poslovnika Splošnega sodišča ne nasprotujejo temu, da intervenient poda nove trditve ali trditve, ki se razlikujejo od trditev stranke, ki jo podpira, saj bi bila sicer intervencija omejena na ponovitev trditev tožeče stranke, pa ni mogoče šteti, da te določbe intervenientu omogočajo, da z navajanjem novih tožbenih razlogov spremeni ali izkrivi okvir spora, kot je opredeljen v tožbi (glej sodbo z dne 20. septembra 2019, Le Port de Bruxelles in Région de Bruxelles-Capitale/Komisija, T-674/17, neobjavljena, EU:T:2019:651, točka 44 in navedena sodna praksa).

135 Z drugimi besedami, te določbe intervenientu dajejo pravico, da samostojno predloži ne samo trditve, ampak tudi tožbene razloge, če ti podpirajo predloge ene od glavnih strank in se ne razlikujejo popolnoma od preudarkov, ki utemeljujejo spor med tožečo in toženo stranko, kar bi vodilo k spremembi predmeta spora (glej sodbo z dne 20. septembra 2019, Le Port de Bruxelles in Région de Bruxelles-Capitale/Komisija, T-674/17, neobjavljena, EU:T:2019:651, točka 45 in navedena sodna praksa).

136 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da se trditve Irske v bistvu nanašajo na pravno podlago, na katero se Komisija sklicuje v zvezi z obveznostjo, naloženo Velikemu vojvodstvu Luksemburg, da uporabi neodvisno tržno načelo. Irska torej izpodbija pravne vire tega načela, kot jih je Komisija uporabila v izpodbijanem sklepu. Poleg tega se trditve Irske navezujejo na razlago vsebine tega načela, ne pa na njegovo uporabo prek metode določitve transfernih cen.

137 Vendar ni sporno, da je mogoče neodvisno tržno načelo, kot se uporablja v obravnavani zadevi, izpeljati iz člena 164(3) LIR (zakon o davku od dohodkov, kakor je bil spremenjen). Ta element izhaja zlasti iz točke 241 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ne da bi stranke to ugotovitev izpodbijale. Prvi tožbeni razlog Velikega vojvodstva Luksemburg se ne navezuje na vprašanje, kaj je pravni vir navedenega načela, niti na vprašanja razlage tega načela. Ta država se v prvem tožbenem razlogu dejansko sklicuje na obstoj domnevnih napak Komisije v zvezi s tem, kako je uporabila nekatere metode določitve transfernih cen v okviru razlogovanja v zvezi z obstojem prednosti, in sicer ob upoštevanju, da je mogoče s temi metodami konec koncev ugotoviti, ali se licenčnina ujema s tržno utemeljenim izidom.

138 Iz tega sledi, da trditve Irske v podporo prvemu tožbenemu razlogu Velikega vojvodstva Luksemburg niso povezane s preudarki, na katerih temelji prvi tožbeni razlog. Zato jih je treba zavreči kot nedopustne.

b) Utemeljenost tožbenih razlogov in trditev Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon, ki se nanašajo na glavno ugotovitev o prednosti

139 Poleg elementov, navedenih v točki 130 zgoraj, je treba poudariti, da Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru prvega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 in prvega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 izpodbijata utemeljenost zavrnitve Komisije, da uporabi metodo CUP v okviru naknadne analize na podlagi primerljivih sporazumov, ki jih je Komisiji predložila družba Amazon.com.

140 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru prvega in drugega očitka iz drugega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 ter drugega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 trdita, da je funkcijska analiza, ki jo je Komisija opravila v okviru svoje uporabe TNMM, napačna, ker je bilo z njo ugotovljeno, da je družba LuxSCS najmanj kompleksna stranka in ker se je Komisija pri uporabi TNMM oprla na dve napačni metodološki izbiri.

141 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru drugega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 in tretjega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 trdita, da je Komisija v glavni analizi samovoljno in pristransko izbrala pričanja iz ameriškega postopka, navedenega v točki 14 zgoraj.

142 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru tretjega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 ter šestega dela drugega tožbenega razloga in četrtega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 trdita, da rezultat, ki ga je Komisija dobila v izpodbijanem sklepu, odstopa od zanesljivega približka tržno utemeljenega izida.

143 Tako Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon s trditvami, navedenimi zoper glavno ugotovitev prednosti, v bistvu izpodbijata na eni strani to, da je Komisija zavrnila uporabo metode CUP, na drugi strani pa uporabo TNMM, ki jo je izvedla Komisija.

144 Glede trditev, s katerimi se izpodbija to, da je Komisija zavrnila uporabo metode CUP, je treba ugotoviti, da ni sporno, da v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču ni bila uporabljena ta metoda. Čeprav naj bi bila namreč ta metoda preučena v poročilu o transfernih cenah iz leta 2003, predloženem davčnim organom v utemeljitev prošnje za vnaprejšnje davčno stališče, v dopisu z dne 23. oktobra 2003, s katerim je skupina Amazon zaprosila za odobritev metode izračuna licenčnine, ni bila upoštevana (glej točko 9 zgoraj). Kot je razvidno zlasti iz točke 542 obrazložitve izpodbijanega sklepa, se je Komisija v analizi, katere namen je bil dokazati obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU, oprla samo na TNMM. S presojami, s katerimi je želela zavrniti možnost uporabe metode CUP (točke od 521 do 538 obrazložitve izpodbijanega sklepa), pa ni mogoče dokazati obstoja prvega pogoja iz člena 107(1) PDEU. Ker je Komisija tista, ki mora dokazati obstoj prednosti (glej točki 125 in 126 zgoraj), in ker s svojimi presojami, s katerimi je želela zavrniti možnost uporabe metode CUP, tega ni poskusila dokazati, obravnava trditev in tožbenih razlogov tožečih strank v zvezi z metodo CUP ni koristna.

145 Kar zadeva trditve, s katerimi se izpodbija utemeljenost presoj Komisije v zvezi s tem, kako je ta institucija uporabila TNMM (glej točke od 146 do 297 v nadaljevanju), bo treba, prvič, ugotoviti, katera je upoštevna različica Smernic OECD o transfernih cenah (glej točke od 146 do 155 v nadaljevanju). Drugič, preveriti bo treba, ali lahko Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon upravičeno trdita, da je Komisija v izpodbijanem sklepu pri uporabi TNMM storila napake, zaradi katerih glavna ugotovitev o prednosti ne bi bila več veljavna (glej točke od 156 do 297 v nadaljevanju).

1) Časovna upoštevnost nekaterih smernic OECD, ki jih je Komisija uporabila za namene uporabe TNMM

146 Komisija je pri dokazovanju obstoja prednosti v oddelku 9.2 izpodbijanega sklepa uporabila vrsto navodil glede transfernih cen iz več različic Smernic OECD.

147 Veliko vojvodstvo Luksemburg v okviru prvega očitka iz drugega dela drugega tožbenega razloga v bistvu trdi, da je treba v obravnavani zadevi upoštevati prevladujoče gospodarske okoliščine in regulativni okvir iz leta 2003. Ne glede na to, da so bile v času sprejetja zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča leta 2003 – pa tudi v času njegovega zadnjega podaljšanja leta 2010 – Smernice OECD za luksemburške organe zgolj informativna navodila, ne da bi bile zanje kakor koli zavezujoče, naj bi bile edine smernice OECD, ki so bile v času sprejetja vnaprejšnjega davčnega stališča na voljo, Smernice OECD v različici iz leta 1995. Komisija naj bi se v izpodbijanem sklepu kljub temu sklicevala na Smernice OECD v različicah iz leta 2010 in 2017, kar naj bi pomenilo neustrezno uporabo referenčnega okvira *ratione temporis*, saj bi bilo treba ta okvir opredeliti na podlagi dejstev in metod izračuna cen, ki so obstajali na datum sprejetja zadevnega ukrepa.

148 Skupina Amazon dodaja, da je bilo s Smernicami OECD v različicah iz leta 2010 in leta 2017 vnesenih več pomembnih sprememb v primerjavi s tistimi iz leta 1995, na primer uvedba metode analize funkcij „razvoja, izboljševanja, vzdrževanja, zaščite in uporabe“ (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation*, v nadaljevanju: funkcije DEMPE). Ta skupina posebej izpodbija upoštevnost tega, da je Komisija uporabila to metodo, saj naj bi bila izoblikovana šele po datumu sprejetja zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, to je v različici Smernic OECD iz leta 2017.

149 Komisija izpodbija te trditve.

150 Komisija najprej navaja, da v izpodbijanem sklepu Smernic OECD ne uporablja, kot da so zavezujoči standardi, ampak kot orodje, ki ji je v pomoč pri uporabi merila, izoblikovanega v točki 95 sodbe Sodišča z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416). Po njenih navedbah in v nasprotju s tem, za kar se zdi, da trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg, se je luksemburška davčna uprava pri razlagi neodvisnega tržnega načela redno opirala na te smernice, zato načela OECD v obravnavani zadevi ostajajo upoštevna.

151 Komisija nato dodaja, da vse ugotovitve iz izpodbijanega sklepa temeljijo na Smernicah OECD iz leta 1995, medtem ko je na Smernice OECD v različicah iz leta 2010 in leta 2017 napoteno samo v primerih, ko so v teh poznejših različicah razjasnjene tiste v različici iz leta 1995, ne da bi bile z njima spremenjene.

152 V obravnavani zadevi je iz nekaterih opomb k izpodbijanemu sklepu razvidno, da se je Komisija – pa čeprav samo delno – pri nekaterih presojah v zvezi z obstojem prednosti v smislu člena 107(1) PDEU oprla ne samo na Smernice OECD v različici iz leta 1995, ampak tudi na navedene smernice v različicah iz leta 2010 in leta 2017. V zvezi z različicami Smernic OECD iz leta 1995, 2010 in 2017 je treba ugotoviti, da se med seboj razlikujejo z več vidikov, in to v različnem obsegu. Te razlike zajemajo vse od preprostih pojasnil brez vsakršnega vpliva na vsebino predhodnih različic, pa do povsem novih razširitev v obliki priporočil, ki jih prejšnje različice niso vsebovale niti implicitno. Ena od povsem novih razširitev Smernic OECD, ki je v različicah izpred leta 2017 ni bilo, je analitična metoda funkcij DEMPE (glej točko 148 zgoraj). Komisija se je v okviru glavne ugotovitve obstoja gospodarske prednosti osredotočila zlasti na to analitično metodo.

153 V zvezi s tem je treba opozoriti – kot je izrecno razvidno iz člena 1 izpodbijanega sklepa in vsaj implicitno zlasti iz točk 394 in 620 njegove obrazložitve – da zadevni ukrep, kot ga je opredelila Komisija, zajema zadevno vnaprejšnje davčno stališče in poznejše sprejetje letnih obračunov davka od dohodkov pravnih oseb družbe LuxOpCo, ki so temeljile na tem stališču. Družba LuxOpCo je v obravnavanem obdobju naredila davčne obračune na podlagi metode izračuna, potrjene v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, navedeno stališče pa je bilo podaljšano leta 2006 in leta 2010.

154 Ob upoštevanju teh elementov je treba ugotoviti, da se je Komisija pri svojih presojah v zvezi z obstojem prednosti lahko oprla na navodila – ki so poleg tega zgolj nezavezujoče orodje – ki so izhajala iz Smernic OECD v različici iz leta 1995. V zvezi z delom, v katerem se je Komisija oprla na Smernice OECD v različici iz leta 2010, pa je treba ugotoviti, da ta različica ni upoštevna, razen če gre samo za koristno razjasnitev navodil, že izoblikovanih leta 1995, brez druge razširitve. Poleg tega Smernice OECD v različici iz leta 2017, ker so bile objavljene po obravnavanem obdobju in so se priporočila v njih v primerjavi z navodili iz leta 1995 precej spremenila, niso upoštevne.

155 Kar natančneje zadeva metodo analize funkcij DEMPE, je v obravnavani zadevi s časovnega vidika ni mogoče šteti za upoštevno, saj gre za orodje, ki je bilo izoblikovano šele v Smernicah OECD v različici iz leta 2017.

2) Domnevne napake Komisije pri uporabi TNMM v izpodbijanem sklepu

156 Kot je bilo navedeno v točki 9 zgoraj, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata celo vrsto presoj Komisije, povezanih z uporabo TNMM v okviru glavne ugotovitve prednosti.

157 Spomniti je treba, da je TNMM posredna metoda določanja transfernih cen. Kot je opisano v točki 3.26 Smernic OECD v različici iz leta 1995, se s to metodo na podlagi ustrezne osnove določi čisti dobiček, ki ga uresniči davčni zavezanec iz naslova povezane transakcije ali iz naslova več povezanih transakcij, ki so med seboj tesno povezane ali trajne. Za določitev te ustrezne osnove je treba izbrati kazalnik ravni dobička, kot so stroški, prodaja ali sredstva. Stopnja čistega dobička, ki ga je davčni zavezanec dosegel na podlagi povezane transakcije, mora biti določena z napotilom na stopnjo čistega dobička, ki ga isti davčni zavezanec ali neodvisno podjetje doseže na podlagi primerljivih nepovezanih transakcij.

158 Kot izhaja iz točke 3.26 Smernic OECD v različici iz leta 1995, vključuje TNMM izbiro stranke v transakciji, za katero se testira kazalnik ravni dobička, na primer dodatek na stroške. To stranko imenujemo „testna stranka“. Gre za stranko, za katero je treba določiti tako imenovani „tržno naravnani“ dodatek. Testna stranka je praviloma tista, pri kateri se lahko metoda za določanje transfernih cen uporabi na najzanesljivejši način in za katero se lahko ugotovijo najzanesljivejše primerljivke.

159 Izbira testne stranke se opravi na podlagi funkcijske analize strank v transakciji znotraj skupine. V skladu s točko 3.43 Smernic OECD o transfernih cenah v različici iz leta 1995 bo testna stranka najpogosteje tista, pri kateri je funkcijska analiza manj zapletena. V skladu z razumevanjem, ki je obstajalo že v obdobju uporabe Smernic iz leta 1995, funkcijska analiza najpogosteje zajema preučitev funkcij, ki jih subjekt izvaja, sredstev, ki jih ima, in tveganj, ki jih prevzema.

160 Poleg tega je treba poudariti, da se TNMM šteje za ustrezno metodo za preizkus tržno naravnanega plačila stranke, ki ne zagotavlja nobenega edinstvenega in dragocenega prispevka v zvezi s transakcijo, ki je predmet analize transfernih cen.

161 V obravnavani zadevi Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon ne izpodbijata dejstva, da je Komisija izbrala TNMM, kot takega. Izpodbijata pa samo pravilnost uporabe te metode, za kakršno se je odločila Komisija. Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata, prvič, funkcijsko analizo, ki jo je opravila Komisija, in izbiro družbe LuxSCS kot testne stranke za namene uporabe TNMM, drugič, izračun plačila družbi LuxSCS, torej izbiro kazalnika ravni dobička in stopnje dodatka, ki jo je Komisija upoštevala v skladu z TNMM, ter, tretjič, zanesljivost dobljenega rezultata.

i) Funkcijska analiza in izbira družbe LuxSCS kot testne stranke s strani Komisije

162 Namen točk od 409 do 561 obrazložitve izpodbijanega sklepa, torej točk, ki se nanašajo na glavno ugotovitev prednosti, je v bistvu dokazati, da bi morali v obravnavani zadevi luksemburški davčni organi pri uporabi TNMM kot testno stranko upoštevati družbo LuxSCS, saj naj bi bila ta z vidika funkcijske analize, ki jo je opravila Komisija, „najmanj kompleksna“ stranka. Iz teh točk obrazložitve je še razvidno, da bi bilo po mnenju Komisije plačilo družbe LuxOpCo, če bi luksemburški davčni organi pri uporabi TNMM kot testno stranko upoštevali družbo LuxSCS, višje od plačila, določenega v skladu z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem. Zato je menila, da je uporaba TNMM z upoštevanjem družbe LuxSCS kot testne stranke privedla do manjše licenčnine za družbo LuxSCS in višjega plačila za družbo LuxOpCo.

163 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru drugega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 in drugega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 izpodbijata funkcijsko analizo, ki jo je opravila Komisija. Zlasti trdita, da je Komisija zmanjšala funkcije družbe LuxSCS, pa tudi sredstva, ki jih je ta družba uporabila, in tveganja, ki jih prevzela. Po njunih navedbah je bila družba LuxSCS lastnica neopredmetenih sredstev ter je izvajala edinstvene in dragocene funkcije, zato je Komisija pri uporabi TNMM ni mogla upoštevati kot testni subjekt.

164 V tem okviru je treba poudariti, da Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon s trditvami v zvezi z glavno ugotovitvijo prednosti ne izpodbijata utemeljenosti tega, da je Komisija izbrala TNMM kot ustrezno metodo za opredelitev skladnosti licenčnine z neodvisnim tržnim načelom. Z izpodbijanjem presoje Komisije v zvezi s funkcijsko analizo družbe LuxSCS v oddelku 9.2.1.1 izpodbijanega sklepa torej v bistvu izpodbijata trditev Komisije, da bi morali luksemburški davčni organi v okviru uporabe TNMM kot „najmanj kompleksno“ stranko in torej testno stranko obravnavati družbo LuxSCS.

165 Za odgovor na te trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon, v skladu s katerimi Komisija ne bi smela ugotoviti, da bi morali luksemburški davčni organi TNMM uporabiti ob upoštevanju družbe LuxSCS kot testne stranke, ni treba preveriti utemeljenosti funkcijske analize družbe LuxOpCo. Ker je želela Komisija TNMM uporabiti ob upoštevanju družbe LuxSCS kot testne stranke, je namreč dovolj preveriti utemeljenost funkcijske analize družbe LuxSCS, kot izhaja iz oddelka 9.2.1.1 izpodbijanega sklepa, in to, ali je bilo ob upoštevanju te analize mogoče dovolj zanesljivo uporabiti TNMM za družbo LuxSCS.

166 V zvezi s tem je treba uvodoma opozoriti, da je v skladu s točko 3.43 Smernic OECD v različici iz leta 1995 stranka, za katero se uporabi TNMM, „podjetje, za katero je mogoče opredeliti zanesljive podatke o najbolj primerljivih transakcijah“, da to „pogosto pomeni, da se izbere povezano

podjetje, ki je najmanj zapleteno med podjetji, na katera se nanaša transakcija, in ki nima dragocenih neopredmetenih sredstev ali edinstvenih sredstev“, ter da „je lahko izbira kljub vsemu omejena zaradi nezadostnosti razpoložljivih podatkov“. Drugače povedano, čeprav je v skladu s to točko subjekt, za katerega obstaja največ zanesljivih elementov za opredelitev primerljivk, pogosto „najmanj kompleksen“ subjekt, še ni nujno, da je uporaba TNMM vedno odvisna od opredelitve „najmanj kompleksnega“ subjekta. Pri uporabi te metode je namreč pomembno, da je bila na eni strani opredeljena stranka, za katero je mogoče poiskati najzanesljivejše podatke, na drugi strani pa, da se odgovori na vprašanje, ali je mogoče za to stranko zanesljivo uporabiti TNMM.

167 Kot je razvidno iz pravkar navedenega v točki 166 zgoraj ter predvsem iz točk 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 in 3.43 Smernic OECD v različici iz leta 1995, je treba za uporabo TNMM nujno poiskati zanesljive podatke za primerjavo s testno stranko. Tako so vse izvedene presoje glede funkcijske analize, preučitev funkcij, preudarki v zvezi s sredstvi in tveganji, ki se prevzamejo, ter vsi preudarki v zvezi z „edinstvenostjo in vrednostjo“ uporabljenih sredstev zgolj merila, ki jih je treba upoštevati pri izbiri testne stranke, da se zagotovi zanesljiv končni rezultat.

168 Očitke, s katerimi se izpodbijata funkcijska analiza družbe LuxSCS, ki jo je opravila Komisija, in ugotovitev, da mora biti ta subjekt testni subjekt, je treba preučiti ob upoštevanju teh preudarkov.

169 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Komisija v oddelku 9.2.1.1.1 izpodbijanega sklepa (točke od 419 do 429 obrazložitve tega sklepa) opisala funkcije, ki jih je družba LuxSCS izvajala v okviru povezane transakcije.

170 Kot je povzeto v točki 418 obrazložitve izpodbijanega sklepa, analiza Komisije v bistvu temelji na spodaj navedenih treh glavnih trditvah. Najprej, menila je, da družba LuxSCS ni izvajala „dejavnih“ funkcij v zvezi z razvojem, izboljševanjem, upravljanjem in uporabo neopredmetenih sredstev ter da za to ni bila pooblaščena, saj je izključno licenco podelila družbi LuxOpCo, in tega niti ni bila sposobna. Dalje, Komisija je navedla, da po njenem mnenju družba LuxSCS ni uporabljala sredstev, povezanih s temi neopredmetenimi sredstvi, temveč je bila omejena na pasivno lastništvo navedenih sredstev in licence, ki jo je v zvezi z njimi imela v skladu z dogovorom o delitvi stroškov. Nazadnje, navedla je, da družba LuxSCS ni prevzemala niti nadzorovala tveganj, povezanih s temi dejavnostmi, niti tega ni bila operativno in finančno sposobna.

171 Komisija je v točki 429 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, da so bile v obravnavanem obdobju edine funkcije, za katere se je dejansko lahko štelo, da jih izvaja družba LuxSCS, funkcije, povezane z ohranitvijo njenega „pravnega lastništva“ neopredmetenih sredstev, čeprav so se tudi te funkcije izvajale pod nadzorom družbe LuxOpCo. Kot je razvidno iz točk 418 in 430 obrazložitve izpodbijanega sklepa, naj bi družba LuxSCS imela v lasti neopredmetena sredstva dejansko zgolj „pasivno“.

172 Dalje, Komisija je v oddelku 9.2.1.1.2 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Sredstva, ki jih je uporabljala družba LuxSCS“, zlasti v točki 430 obrazložitve tega sklepa, ponovno opozorila, da je bila družba LuxSCS zgolj pasivna lastnica neopredmetenih sredstev. Komisija je v točki 431 obrazložitve izpodbijanega sklepa izpodbijala to, da je družba LuxSCS neopredmetena sredstva uporabljala s tem, da je zanje podeljevala licenco družbi LuxOpCo. V točki 432 obrazložitve izpodbijanega sklepa je ponovila svoje mnenje, da družba LuxSCS neopredmetenih sredstev nikakor ni dejansko uporabljala.

173 Nazadnje je Komisija v oddelku 9.2.1.1.3 izpodbijanega sklepa (točke od 436 do 446 obrazložitve tega sklepa), naslovljenem „Tveganja, ki jih je prevzela družba LuxSCS“, analizirala tveganja, ki jih je nosila družba LuxSCS, v delu, v katerem so bila ta tveganja upoštevna v okviru licenčne pogodbe. V točki 446 obrazložitve navedenega sklepa je v zvezi s tem ugotovila, da ni mogoče šteti, da je družba LuxSCS dejansko prevzela tveganja v zvezi z razvojem, izboljševanjem, upravljanjem in uporabo neopredmetenih sredstev skupine Amazon, in da tudi ni bila finančno sposobna prevzeti takih tveganj.

174 Poleg tega je Komisija v oddelku 9.2.1.4.1 izpodbijanega sklepa, naslovljenem „Testna stranka bi morala biti družba LuxSCS“, v bistvu trdila, da bi se bilo treba izogniti mešanju kompleksnosti sredstev v lasti in kompleksnosti funkcij, ki jih izvajajo stranke v transakciji znotraj skupine (točka 546 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Nato je navedla, da nikakor ni mogoče trditi, da povezana družba iz skupine, ki drugi družbi v skupini podeli licenco za neopredmeteno sredstvo, izvaja kompleksnejše funkcije kot druga družba samo zato, ker je pravna lastnica kompleksnega sredstva (točka 546 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Zato bi morala luksemburška davčna uprava po njenem mnenju zavrniti trditev skupine Amazon, da že pravno lastništvo neopredmetenih sredstev samo po sebi pomeni „edinstveni prispevek“. Namesto tega naj bi morala zahtevati funkcijsko analizo, ki bi pokazala, da družba LuxSCS izvaja „edinstvene in dragocene funkcije“ (točka 547 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Nazadnje, Komisija meni, da čeprav je bila družba LuxSCS v obravnavanem obdobju pravna lastnica neopredmetenih sredstev, funkcijska analiza iz oddelka 9.2.1.1 izpodbijanega sklepa kaže, da ni izvajala nobene dejavne in bistvene funkcije v zvezi z njihovim razvojem, izboljševanjem, vzdrževanjem ali uporabo (točka 548 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

175 Presoje Komisije v zvezi s funkcijami družbe LuxSCS se v precejšnjem delu prekrivajo z njenimi presojami v zvezi s sredstvi, ki jih je uporabljala družba LuxSCS. Enako velja v zvezi s trditvami Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon v zvezi s temi presojami. Torej je treba skupaj analizirati te trditve, nato pa še trditve v zvezi s tveganji, ki jih je prevzemala družba LuxSCS, da se preuči, ali je Komisija pravilno menila, da je treba to družbo upoštevati kot testni subjekt.

– *Funkcije in sredstva družbe LuxSCS*

176 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata trditve Komisije v zvezi s funkcijami družbe LuxSCS. V zvezi z neopredmetenimi sredstvi družbe LuxSCS pa se strinjata, da so bila ta „edinstvena in dragocena“, vendar teh izrazov ne opredelita.

177 Prvič, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon Komisiji očitata, da ni upoštevala dejstva, da so Smernice OECD v različici iz leta 1995 določale, da stranka, ki je lastnica neopredmetenih sredstev, običajno ni testna stranka za uporabo TNMM. V zvezi s tem vztrajata pri tem, da je bila družba LuxSCS lastnica edinstvenih in dragocenih neopredmetenih sredstev. Tehnologija, ki jo je dala na voljo družba LuxSCS, naj bi imela osrednjo vlogo pri razvoju dejavnosti skupine Amazon v Evropi. Ta neopredmetena sredstva naj bi bila nujno potrebna za vse dejavnosti skupine Amazon v Evropi. Poleg tega Veliko vojvodstvo Luksemburg poudarja, da je družba LuxSCS s tem, da je družbi LuxOpCo podelila licenco za neopredmetena sredstva, zadnjenavedeni zagotovila izkoriščanje razvojnih dejavnosti, ki sta jih opravljali družbi ATI in A 9 v ZDA, ter ji omogočila optimalno uporabo teh sredstev. Zato naj bi morala družba LuxOpCo družbi LuxSCS plačevati ne samo za te prispevke, ampak posredno tudi ameriškim subjektom skupine Amazon za njihove prispevke.

178 Drugič, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata stališče Komisije, ki razlikuje med tako imenovanimi „dejavnimi“ in „pasivnimi“ funkcijami ter za namene funkcijske analize upošteva samo zadnjenavedene. Komisiji v tem okviru očitata, da v analizi funkcij ni upoštevala niti dejstva, da je družba LuxSCS neopredmetena sredstva dala na voljo družbi LuxOpCo v okviru povezane transakcije. Skupina Amazon dodaja, da dajanje na voljo neopredmetenih sredstev s podelitvijo licence družbi LuxOpCo pomeni uporabo teh sredstev s strani družbe LuxSCS, kot se to priporoča v točki 6.32 Smernic OECD v različici iz leta 2017.

179 Tretjič, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon trdita, da je družba LuxSCS – v nasprotju z navedbami Komisije – izvajala edinstvene in dragocene funkcije. V tem okviru zlasti navajata, da je ta družba prek sodelovanja v dogovoru o delitvi stroškov prispevala k stalnemu razvoju neopredmetenih sredstev, in sicer kljub temu, da ni imela zaposlenih. Še vedno po mnenju Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon je treba prispevke ameriških subjektov ATI in A 9, to je razvoj in stalne izboljšave intelektualne lastnine, pripisati družbi LuxSCS ali jih obravnavati kot del prispevkov te družbe. Zato menita, da je družba LuxSCS izvajala „edinstvene in dragocene“ funkcije, ki naj bi utemeljevale to, da se obravnava kot najbolj kompleksna stranka v transakciji. Skupina Amazon poleg tega trdi, da za presojo edinstvenosti njenih funkcij ni mogoče upoštevati odgovora na vprašanje, ali je bila družba LuxSCS sposobna ali ne voditi podjetje, ki se ukvarja z elektronsko trgovino, povsem sama in brez podelitve licence za neopredmetena sredstva drugemu subjektu.

180 Komisija izpodbija te trditve.

181 Komisija vztraja pri tem, da je bilo lastništvo družbe LuxSCS nad neopredmetenimi sredstvi samo „pasivno“ in da jih ni dejansko uporabljala. Zgolj lastništvo nad edinstvenim in dragocenim neopredmetenim sredstvom naj ne bi bilo dovolj za to, da se šteje, da je subjekt kompleksen. V obravnavani zadevi naj to lastništvo ne bi bilo dovolj niti za utemeljitev pripisa skoraj celotnega dobička, ki ga je ustvarila družba LuxOpCo, družbi LuxSCS, pa čeprav nobene od dejavnosti družbe LuxOpCo ne bi bilo mogoče izvajati brez dostopa do neopredmetenih sredstev. Družba LuxSCS naj po sklenitvi licenčne pogodbe ne bi bila pooblaščena za uporabo sredstev niti naj tega ne bi bila sposobna. Neopredmetena sredstva naj bi v okviru svojih poslovnih dejavnosti uporabljala samo družba LuxOpCo. Komisija v tem okviru še opozarja, da družba LuxSCS ni imela zaposlenih in ni bila sposobna izvajati funkcij v povezavi z razvojem, izboljševanjem in uporabo neopredmetenih sredstev.

182 Dalje, Komisija meni, da se Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon napačno sklicujeta na prispevke subjektov skupine Amazon v ZDA (glej točko 179 zgoraj), saj naj se licenčna pogodba na te subjekte ne bi nanašala in naj bi delovali neodvisno od družbe LuxSCS. Kakršna koli morebitna funkcija teh subjektov v povezavi z neopredmetenimi sredstvi, okoliščina, da je družba Amazon.com usmerjala družbo LuxSCS ali družbo LuxOpCo, ali pa značilnosti pogodbe o pristopu in dogovora o delitvi stroškov naj torej za funkcijsko analizo družbe LuxSCS ne bi bile upoštevne. Razvojnih funkcij, ki sta jih izvajali družbi ATI in A 9, naj torej ne bi bilo mogoče pripisati družbi LuxSCS, saj naj bi različne stranke dogovora o delitvi stroškov delovale za svoj račun in same nosile tveganja. Komisija trdi, da je bilo v pogodbi o pristopu in dogovoru o delitvi stroškov vsekakor že določeno tržno naravnano plačilo za funkcije, ki sta jih izvajali družbi ATI in A 9 v povezavi z neopredmetenimi sredstvi. Z nobeno drugo transakcijo znotraj skupine med ameriškimi subjekti in družbo LuxOpCo v povezavi z neopredmetenimi sredstvi, katere obstoja naj Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon vsekakor ne bi dokazali, naj ne bi bilo mogoče utemeljiti plačila preostalega dobička družbe LuxOpCo družbi LuxSCS.

183 V zvezi s tem je treba na prvem mestu opozoriti, da bi, kot je bilo že navedeno v točki 166 zgoraj, v skladu s točko 3.43 Smernic OECD v različici iz leta 1995 „povezano podjetje, za katero se uporabi metoda stopnje čistega dobička, […] moralo biti podjetje, za katero je mogoče opredeliti zanesljive podatke o najbolj primerljivih transakcijah“, in da „to pogosto pomeni, da se izbere povezano podjetje, ki je najmanj zapleteno med podjetji, na katera se nanaša transakcija, in ki nima dragocenih neopredmetenih sredstev ali edinstvenih sredstev“. Pojem „edinstvena sredstva“ ali „dragocena sredstva“ v Smernicah OECD v različici iz leta 1995 ni izrecno pojasnjen.

184 Iz točke 3.43 Smernic OECD v različici iz leta 1995 je razvidno, da s temi smernicami ni bilo priporočeno, naj se kot testna stranka pri uporabi TNMM upošteva stranka z edinstvenimi in dragocenimi sredstvi, ampak je priporočeno, naj se namesto nje upošteva drug subjekt, ki je stranka v povezani transakciji. Logika, na kateri temelji navedena točka 3.43, je ta, da je na splošno bolj zapleteno poiskati zanesljive primerljivke za preučitev stranke v povezani transakciji, ki ima v lasti edinstvena in dragocena neopredmetena sredstva. To razumevanje izhaja tudi iz točke 6.26 Smernic OECD v različici iz leta 1995. V skladu s to točko bi bilo ob obstoju neopredmetenega premoženja velike vrednosti težko opredeliti primerljive transakcije med neodvisnimi podjetji. Iz iste točke je razvidno, da bi bila opredelitev primerljivk težja že zaradi samega lastništva edinstvenih ali dragocenih neopredmetenih sredstev. Ugotoviti je treba, da točka 6.26 Smernic OECD v različici iz leta 1995 temelji na premisi, da je mogoče neopredmeteno sredstvo šteti za „edinstveno“, če zanj ni primerljivke. Neopredmeteno sredstvo je „dragoceno“, kadar omogoča ustvarjanje velikih prihodkov. Poleg tega je treba ugotoviti, da se to razumevanje ujema z opredelitvijo pojma v točki 6.17 Smernic OECD v različici iz leta 2017. Iz te točke je razvidno, da so „edinstvena in dragocena neopredmetena sredstva“, prvič, tista sredstva, ki niso primerljiva z neopredmetenimi sredstvi, ki jih stranke uporabljajo v potencialno primerljivih transakcijah, in, drugič, sredstva, katerih uporaba v poslovnih transakcijah bi morala ustvariti prihodnje dobičke, večje od tistih, ki bi jih bilo mogoče doseči, če navedena neopredmetena sredstva ne bi obstajala.

185 V obravnavani zadevi, prvič, ni sporno, da je imela družba LuxSCS v lasti pravice nad neopredmetenimi sredstvi skupine Amazon v Evropi in da je ta sredstva na podlagi licenčne pogodbe dajala na voljo družbi LuxOpCo.

186 V zvezi s tem je treba poleg elementov, navedenih v točkah 4 in 5 zgoraj, ugotoviti, da je bilo v skladu s cesijsko pogodbo, ki sta jo družbi ATI in LuxSCS sklenili 1. januarja 2005 in je eden od sestavnih delov pogodbe o pristopu, na družbo LuxSCS preneseno lastništvo nad delom teh sredstev (glej točki 3.1 in 3.2 navedene pogodbe), ki so v bistvu zajemala zlasti imena internetnih domen v Evropi, kot so amazon.co.uk, amazon.fr in amazon.de.

187 Dalje, v skladu z licenčno pogodbo, ki sta jo 1. januarja 2005 sklenili družbi ATI in LuxSCS, je družba LuxSCS dobila pravico, da v Evropi uporablja glavni del neopredmetenih sredstev skupine Amazon, ki so obstajala pred letom 2005, torej tehnologijo, izume, patente, znamke, pravice v zvezi s strankami itd., vendar ta licenčna pravica družbe LuxSCS ni bila izključna pravica.

188 Dalje, v skladu s točko 6.2(a) in točko 6.3(a) dogovora o delitvi stroškov je imela družba LuxSCS neizključno licenco za intelektualno lastnino družb A 9 in ATI, razvito po letu 2005, ter lastništvo nad izvedenimi pravicami, nastalimi po letu 2005 iz neopredmetenih sredstev, katerih pravna imetnica je družba LuxSCS.

189 Nazadnje, družba LuxSCS je sklenila tudi licenčne in cesijske pogodbe za pravice intelektualne lastnine (*Intellectual Property Assignment and License Agreement*) z evropskimi povezanimi družbami, na podlagi katerih je prejela registrirane blagovne znamke in pravice intelektualne lastnine za evropska spletišča, ki so jih te družbe imele.

190 Tako so neopredmetena sredstva, za katera je imela družba LuxSCS pravice, vključevala te tri kategorije intelektualne lastnine: tehnologijo, neopredmetena sredstva, povezana s trženjem, in podatke o strankah. Tehnologija je zajemala celosten nabor, ki je vključeval vse vidike dejavnosti skupine Amazon, zlasti tehnologije za programsko platformo te skupine, videz spletišča, katalog, obdelavo naročil, logistiko, funkcije za iskanje in navigacijo, podporo strankam in funkcije za personalizacijo.

191 Drugič, treba je ugotoviti, da Komisija sicer trdi, da družba LuxSCS ni izvajala „edinstvenih in dragocenih funkcij“ v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, vendar hkrati ne izpodbija „edinstvenosti in dragocenosti neopredmetenih sredstev“, katerih lastnica je bila ta družba in ki jih je dala na voljo družbi LuxOpCo v okviru povezane transakcije.

192 Natančneje, Komisija ni utemeljeno izpodbijala trditve skupine Amazon, da je bila tehnologija edinstvena, saj ni bilo primerljivk, ter da je imela bistveno vlogo z več vidikov poslovnih dejavnosti skupine Amazon v Evropi in je zato omogočala ustvarjanje velikih prihodkov. Kot trdi skupina Amazon, je treba poleg tega ugotoviti, da se ne izpodbija dejstvo, da poslovne dejavnosti skupine v Evropi – pa tudi drugod po svetu – ne bi mogle postati tako obsežne in uspešne, če ne bi bilo tehnologije. Prepričljiva je tudi trditev Velikega vojvodstva Luksemburg, da se je skupina Amazon v obravnavanem obdobju opirala na svojo tehnologijo, ki je bila „v samem središču [njenega] ‚business model‘“ (poslovnega modela), kot na razlikovalni konkurenčni element v tem smislu, da je bila prav ta tehnologija edinstven in dragocen prispevek, ki je skupini Amazon omogočil (in ji še omogoča), da ostaja konkurenčna v zelo konkurenčnem okolju, za katero so značilne majhne marže. Poleg tega je iz točke 338 obrazložitve izpodbijanega sklepa razvidno, da celo del konkurentov skupine Amazon priznava, da zaradi „zelo agresivne strategije naložb v tehnologijo“ njena spletna platforma za prodajo na drobno „zdaj pomeni konkurenčno prednost, s katero je težko tekmovati“. Tehnologija je bila torej sredstvo, za katero ni bilo primerljivke.

193 V zvezi s tem in poleg tega je treba poudariti, da ni treba preučiti trditev Komisije, da samo tehnologija ni bila dovolj za vodenje poslovnih dejavnosti skupine Amazon in da so bile pomembne tudi človeške funkcije, ki so jih izvedli zaposleni družbe LuxOpCo. Tudi če bi bile te trditve utemeljene, z njimi ni mogoče omajati ugotovitve, da je imela tehnologija bistveno vlogo pri poslovnih dejavnostih skupine Amazon v Evropi in je bila zato edinstveno in dragoceno sredstvo.

194 Glede registriranih znamk v Evropi je treba ugotoviti, da iz elementov v spisu ni razvidno, da bi na datum, ko so bila na družbo LuxSCS prenesena ta sredstva, ki so že uživala mednarodni ugled skupine Amazon, obstajala primerljiva sredstva na evropskem trgu. Torej je treba šteti, da so bile zadevne znamke edinstvene. Ni sporno, da je njihova uporaba omogočila ustvarjanje velikih prihodkov v Evropi. Te znamke so bile torej „dragocene“. Tudi podatki o strankah niso imeli primerljivk in so omogočali ustvarjanje velikega dobička. Ugotoviti je torej treba, da so bila ta neopredmetena sredstva prav tako edinstvena in dragocena.

195 V teh okoliščinah – ob upoštevanju točke 3.43 Smernic OECD v različici iz leta 1995 ter dejstva, da so neopredmetena sredstva skupine Amazon, zlasti njena tehnologija, pomenila edinstvena in dragocena sredstva, ki jih je družba LuxSCS uporabila v okviru povezane transakcije – luksemburškim davčnim organom ni mogoče očitati, da so – enako kot avtorji poročila o transfernih cenah iz leta 2003 – menili, da je bila v skladu s Smernicami OECD v različici iz leta 1995 izbira družbe LuxSCS kot testne stranke pravilna izbira. Čeprav – na kar napeljuje Komisija v opombi 681 k izpodbijanemu sklepu – v skladu s Smernicami OECD v različici iz leta 2017 pasivni lastnik ne more biti najbolj kompleksna stranka in je torej v okviru uporabe TNMM lahko testna stranka, je treba ugotoviti, da to v obravnavanem obdobju, ki ga je treba v tej zadevi preučiti samo ob upoštevanju Smernic OECD v različici iz leta 1995, ni veljalo.

196 Zdi se, da želi Komisija v točki 83 odgovora na tožbo v zadevi T-318/18 vztrajati pri tem, da se v skladu s točko 3.43 Smernic OECD v različici iz leta 1995 kot testna stranka zgolj „pogosto“ izbere povezano podjetje, ki je „najmanj zapleteno med podjetji, na katera se nanaša transakcija, in ki nima dragocenih neopredmetenih sredstev ali edinstvenih sredstev“, ne da bi šlo v zvezi s tem za absolutno pravilo. Če želi Komisija uveljaviti trditev, da pravilo iz točke 3.43 Smernic OECD v različici iz leta 1995 ni absolutno pravilo, ampak je mogoče njegovo uporabo zavrniti, če posebne okoliščine v zvezi z zadevno povezano transakcijo to utemeljujejo, je treba ugotoviti, da v izpodbijanem sklepu ni pojasnila, zakaj bi bilo treba v obravnavani zadevi uporabo tega priporočila zavrniti. Komisija ni dokazala, da bi morali luksemburški davčni organi zaradi posebnosti, značilne prav za povezano transakcijo iz obravnavane zadeve, torej licenčno pogodbo, odstopiti od uporabe pravila iz točke 3.43 Smernic OECD v različici iz leta 1995.

197 Na drugem mestu in vsekakor, ugotoviti je treba, da je Komisija napačno menila, da družba LuxSCS poleg funkcij ohranjanja svoje intelektualne lastnine ni izvajala nobene „dejavne in odločilne“ funkcije v zvezi z neopredmetenimi sredstvi (glej točko 420 obrazložitve izpodbijanega sklepa) oziroma „nobene dejavne in bistvene funkcije“ v zvezi z neopredmetenimi sredstvi (glej točko 548 obrazložitve izpodbijanega sklepa) oziroma tudi „nobene funkcije, s katero bi se povečevala vrednost neopredmetenih sredstev“ (glej točko 526 obrazložitve istega sklepa).

198 Prvič, glede razlikovanja Komisije med „pasivnim“ lastništvom (točki 418 in 430 obrazložitve izpodbijanega sklepa) ter „dejavnim“ lastništvom neopredmetenih sredstev, pa tudi med „dejavnimi“ in „pasivnimi“ funkcijami (točka 548 obrazložitve izpodbijanega sklepa), je treba po zgledu Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon ugotoviti, da Smernice OECD, upoštevne v obravnavani zadevi, ne določajo takega razlikovanja.

199 V Smernicah OECD v različici iz leta 1995 je namreč v točki 1.20 zgolj na splošno navedeno, da je treba pri opredelitvi, ali je plačilo v okviru povezane transakcije v skladu z neodvisnim tržnim načelom, preučiti, ali se to plačilo ujema „s funkcijami, ki jih prevzema vsako podjetje“, in „primerjati funkcije, ki jih izvajajo stranke“.

200 Ni sicer mogoče izključiti, da se lahko točka 1.20 Smernic OECD v različici iz leta 1995 razlaga v tem smislu, da je z izrazom „ki jih izvajajo“ napoteno na tako imenovane „dejavne“ funkcije.

201 Vendar iz točke 1.20 Smernic OECD v različici iz leta 1995 ni jasno razvidno, da je mogoče za namene funkcijske analize strank v transakciji upoštevati samo „dejavne“ funkcije. Iz te točke ne izhaja niti to, da subjekta ni mogoče obravnavati, kot da „prevzema“ ali „izvaja“ funkcije, če je lastnik nekaterih sredstev in samo financira na primer njihov razvoj ali izboljšave.

202 Poleg tega je treba poudariti, da je v skladu s točko 1.22 Smernic OECD lahko „pri opredelitvi in primerjavi funkcij, ki se izvajajo, zanimivo in koristno upoštevati sredstva, ki so ali bodo uporabljena“, ter da „je treba v ta namen upoštevati vrsto uporabljenih sredstev (tovarne, oprema, neopredmeteni elementi itd.) in značilnosti teh sredstev (starost, trgovska vrednost, krajevna umestitev, obstoj pravic industrijske lastnine itd.)“. Povedano drugače, priporoča se, da se pri preučitvi funkcij, ki se izvajajo, upošteva dejstvo, da družba daje na voljo sredstva v okviru povezane transakcije. V nasprotju s trditvijo Komisije iz navedenega torej izhaja, da je bilo pri preučitvi funkcij, ki jih stranka v transakciji znotraj skupine izvaja ali prevzema, treba upoštevati dajanje na voljo neopredmetenih sredstev, ne da bi bilo mogoče upoštevati razlikovanje med „dejavnimi“ in „pasivnimi“ funkcijami.

203 Drugič, tudi če bi Komisija dejansko lahko razlikovala med „pasivnimi“ in „dejavnimi“ funkcijami, je – kot je razvidno iz točke 420 obrazložitve izpodbijanega sklepa – napačno ugotovila, da je bila družba LuxSCS samo pasivni lastnik neopredmetenih sredstev in da ji ni bilo mogoče pripisati nobene druge funkcije.

204 Na eni strani Komisija ni upoštevala dejstva, da je družba LuxSCS navedena sredstva dejansko uporabljala s tem, da jih je dajala na voljo družbi LuxOpCo v zameno za plačilo licenčnine prek licenčne pogodbe.

205 Ni namreč sporno, da je družba LuxSCS v skladu z licenčno pogodbo družbi LuxOpCo na podlagi licence odstopila vsa neopredmetena sredstva skupine Amazon na evropskem ozemlju. Ta sporazum se je nanašal ne samo na vsa neopredmetena sredstva iz pogodbe o pristopu in dogovora o delitvi stroškov, ampak tudi na neopredmetena sredstva, in zlasti znamke, ki jih je prejela leta 2006 od evropskih povezanih družb, ter na izvedene pravice, ki so izhajale iz njih. Odstop neopredmetenih sredstev družbi LuxOpCo na podlagi licence v zameno za plačilo licenčnine pa pomeni uporabo teh sredstev, kar se ujema z izvajanjem dejavne funkcije.

206 Ta uporaba se ujema z uporabo neopredmetenih sredstev s strani družbe LuxSCS, torej prav uporabo, katere domnevni neobstoj Komisija obžaluje v točkah od 430 do 432 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

207 To, da je družba LuxSCS neopredmetena sredstva uporabljala tako, da jih je dajala na voljo družbi LuxOpCo v okviru licenčne pogodbe, izpolnjuje tudi merilo, ki ga je Komisija predlagala v točki 83 odgovora na tožbo v zadevi T-318/18. V skladu s tem merilom naj bi avtorji Smernic OECD v različici iz leta 1995 pravilo iz točke 3.43 teh smernic, kakor je bilo navedeno v točkah 183 in 184 zgoraj, izoblikovali „ob predpostavki, da je stranka v povezani transakciji, ki je lastnica dragocenih neopredmetenih sredstev, […] tista stranka, ki jih uporablja […] v okviru izvajanja dejavnih funkcij v zvezi s to transakcijo“. V zvezi s tem in ne da bi bilo treba ugotoviti, ali lahko Komisija utemeljeno meni, da je treba navedeno točko razlagati tako, da zahteva določeno uporabo neopredmetenih sredstev, je treba ugotoviti, da to, da družba LuxSCS v okviru licenčne pogodbe daje družbi LuxOpCo na voljo neopredmetena sredstva, pomeni uporabo v smislu, ki ga je upoštevala Komisija.

208 Na drugi strani je treba ugotoviti, da je družba LuxSCS s finančno udeležbo na podlagi dogovora o delitvi stroškov prispevala k razvoju neopredmetenih sredstev. V tem okviru je treba opozoriti – kot je bilo že navedeno v zadnjem stavku druge alinee v točki 4 zgoraj – da je morala družba LuxSCS plačati letni delež pri stroških, povezanih z razvojnim programom iz dogovora o delitvi stroškov.

209 V zvezi s tem je treba poudariti, da iz Smernic OECD v različici iz leta 1995 ni razvidno, da finančne udeležbe v dogovoru o delitvi stroškov ni mogoče obravnavati kot resnično udeležbo pri razvoju sredstev, na katera se tak sporazum nanaša. Nasprotno, iz točke 8.15 Smernic OECD v različici iz leta 1995, v kateri je v zvezi z dogovori o delitvi stroškov navedeno, da „verjetno ni preprosto opredeliti vrednosti v zvezi s prispevkom vsakega udeleženca, razen če so prispevki v celoti plačani v denarju“, je razvidno, da je lahko finančni prispevek k takemu dogovoru o delitvi stroškov povsem veljaven in dragocen prispevek, in sicer ne glede na to, ali subjekt, ki je zagotovil finančni prispevek, zagotovi še prispevke druge vrste. V nekaterih primerih namreč ni mogoče izključiti, da je finančni prispevek k transakciji znotraj skupine lahko edino gonilo (poslovnega) uspeha transakcije.

210 Poleg tega je družba LuxSCS v skladu s točko 6.3(b) in točko 6.4 dogovora o delitvi stroškov v zameno za svojo udeležbo pri stroških postala skupaj z družbo A 9 solastnica dela neopredmetenih sredstev, ki so se v ZDA ves čas razvijala in izboljševala. Družba LuxSCS je te razvojne dosežke in izboljšave v skladu z licenčno pogodbo nenehno dajala na voljo družbi LuxOpCo, zato je mogoče z vidika družbe LuxOpCo šteti, da so bili ti elementi pripisljivi družbi LuxSCS, ne pa ameriškim subjektom. V okviru licenčne pogodbe so rezultati razvoja in izboljšav neopredmetenih sredstev pripisani družbi LuxSCS.

211 Iz navedenega je torej razvidno, da je Komisija v točki 429 obrazložitve izpodbijanega sklepa napačno menila, da „so bile edine funkcije, za katere se je dejansko lahko štelo, da jih izvaja družba LuxSCS, funkcije, povezane z ohranitvijo njenega pravnega lastništva neopredmetenih sredstev“. Na eni strani merila, ki ga je uporabila Komisija in s katerim je želela razlikovati med dejavnimi in pasivnimi funkcijami, ni mogoče upoštevati. Pa tudi če bi bilo treba na drugi strani to merilo upoštevati, je treba ugotoviti, da je družba LuxSCS družbi LuxOpCo dajala na voljo neopredmetena sredstva in da je s finančnim prispevkom k dogovoru o delitvi stroškov prispevala k njihovemu razvoju. Komisija bi torej morala v funkcijski analizi družbe LuxSCS in pri izbiri testne stranke te funkcije upoštevati.

212 Te ugotovitve ni mogoče omajati z drugimi trditvami Komisije.

213 Prvič, presoje Komisije v točkah 420 in 421 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ponovljene v okviru te tožbe (glej točko 181 zgoraj), v skladu s katero družba LuxSCS „ni mogla izvajati nobene dejavne in odločilne funkcije, povezane z […] razvojem, izboljševanjem, upravljanjem ali uporabo [neopredmetenih sredstev]“, saj družba LuxSCS „ni bila več pooblaščena za gospodarsko uporabo neopredmetenih sredstev v okviru evropskih dejavnosti skupine Amazon“, ni mogoče sprejeti.

214 Komisija se je pri tej ugotovitvi namreč oprla na trditev, ki jo je v izpodbijanem sklepu večkrat ponovila, to je, da je družba LuxOpCo od družbe LuxSCS prejela „nepreklicno“ in „izključno“ licenco (glej na primer točke 116, 419, 431, 438, 442 in 450 obrazložitve izpodbijanega sklepa), s čimer naj bi bila družbi LuxSCS odvzeta vsakršna možnost za uporabo neopredmetenih sredstev.

215 V zvezi s tem zadostuje opozoriti, da že podelitev licence pomeni uporabo.

216 Drugič, ugotovitve, navedene v točki 211 zgoraj, ni mogoče ovreči s presojo Komisije iz točke 421 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ki je bila ponovljena v tej tožbi (glej točko 181 zgoraj), to je, da družba LuxSCS ni bila sposobna izvajati funkcij, saj ni imela zaposlenih.

217 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da v nasprotju z navedbami Komisije pri presoji funkcij družbe LuxSCS v zvezi z uporabo neopredmetenih sredstev ni mogoče upoštevati tega, ali je bila družba LuxSCS sposobna povsem sama voditi podjetje, ki se ukvarja z elektronsko trgovino, ali ne. Kot je bilo namreč navedeno v točki 204 zgoraj, je družba LuxSCS dejansko uporabljala neopredmetena sredstva, tako da jih je na podlagi licence odstopila družbi LuxOpCo.

218 Poleg tega v nasprotju s trditvijo Komisije ni bilo treba, da ima družba LuxSCS za to, da bi prispevala k stalnemu razvoju neopredmetenih sredstev, svoje zaposlene. Družba LuxSCS je namreč k temu razvoju prispevala s svojo finančno udeležbo v dogovoru o delitvi stroškov.

219 Tretjič, ugotovitev, navedena v točki 211 zgoraj, ni omajana s trditvijo Komisije, da je bil finančni prispevek družbe LuxSCS k razvoju neopredmetenih sredstev popolnoma umeten, saj je financiranje razvoja neopredmetenih sredstev dotekalo z računov družbe LuxOpCo, kar naj bi pomenilo, da je družba LuxOpCo izvajala vse funkcije, ki so bile na podlagi dogovora o delitvi stroškov pripisane družbi LuxSCS.

220 Izvora kapitala, s katerim je družba LuxSCS izpolnjevala finančne obveznosti, ki jih je imela na podlagi dogovora o delitvi stroškov, in torej dejstva, da se je ta kapital črpal iz plačila licenčnine, ki jo je zagotavljala družba LuxOpCo, ni mogoče upoštevati. Smernice OECD v različici iz leta 1995 ne zahtevajo, da se vloženi kapital črpa iz določenega vira. Ni izključeno, da je vir tega kapitala licenčnina, kakršna je obravnavana, ali da se črpa iz drugega vira prihodkov, na primer iz posojila.

221 Vsekakor ni sporno, da je imela družba LuxSCS poleg prihodkov iz licenčnine tudi lasten kapital. Kot je navedlo Veliko vojvodstvo Luksemburg, je lahko družba LuxSCS prav po zaslugi lastnega kapitala absorbirala izgube v prvih letih poslovanja brez posredovanja družbe LuxOpCo. Poleg tega je bil leta 2006 znesek licenčnine, ki ga je družba LuxOpCo plačala družbi LuxSCS, precej nižji od plačil družbe LuxSCS na podlagi pogodbe o pristopu in dogovora o delitvi stroškov.

222 Na tretjem mestu, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata presojo, ki jo je Komisija opravila zlasti v točkah 407 in 547 obrazložitve izpodbijanega sklepa, to je, da ni mogoče šteti, da je družba LuxSCS izvajala „edinstvene in dragocene“ funkcije (glej zlasti točki 407 in 547 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

223 V zvezi s pojmom „edinstvene in dragocene funkcije“ je treba poudariti, da v Smernicah OECD v različici iz leta 1995 ta besedna zveza ni uporabljena. Uporabljen je samo izraz „edinstvena in dragocena sredstva“, in sicer večkrat, zlasti v oddelkih v zvezi s TNMM in metodo porazdelitve dobička, najpogosteje ob napotilu na neopredmetena sredstva (razvoj ali lastništvo) (glej na primer točke 1.8, 3.19, 3.43 in 6.26 navedenih smernic).

224 Nasprotno, šele v različici Smernic OECD iz leta 2017, ki jih v obravnavani zadevi ni mogoče upoštevati, se jasno obravnavajo „edinstvene in dragocene“ funkcije ali prispevki, pri čemer se razlikuje med „edinstvenimi in dragocenimi funkcijami“ na eni strani ter „rutinskimi funkcijami“ na drugi strani. Kot je bilo že navedeno v točki 184 zgoraj, Smernice OECD v različici iz leta 2017 v točki 6.17 vsebujejo opredelitev pojma „edinstvena in dragocena sredstva“. Čeprav avtorji Smernic OECD v različici iz leta 2017 pogosto uporabljajo pojem „edinstvene in dragocene funkcije“, pa v zvezi s tem ne navajajo nikakršne opredelitve.

225 Glavni stranki sta pojasnili, kaj razumeta pod izrazoma „rutinske funkcije“ ali „redne funkcije“. Veliko vojvodstvo Luksemburg je na obravnavi navedlo, da subjekt izvaja „rutinske funkcije“, kadar izvaja običajne funkcije, torej funkcije, ki bi jih lahko izvajala tudi druga podjetja. Torej gre v bistvu za funkcije, za katere je mogoče preprosto poiskati primerljivke. Skupina Amazon je na obravnavi poudarila, da pojem „rutinska funkcija“ še ne pomeni, da so zadevne funkcije brez vrednosti, ampak pomeni, da jih je mogoče preprosto ovrednotiti (v angleščini „benchmarked“) in plačati. Komisija tega razumevanja ni izpodbijala. Iz točke 14 (opomba 18) odgovora na tožbo v zadevi T-318/18 je razvidno, da je po mnenju Komisije z izrazom „redne“ napoteno na funkcije, ki niso edinstvene in za katere obstajajo elementi primerjave na prostem trgu. Podobno v točki 17 (opomba 21) odgovora na tožbo v zadevi T-816/17 „redne“ funkcije primerja s funkcijami, ki „niso edinstvene in dragocene“.

226 V obravnavani zadevi ni treba opredeliti, ali je lahko Komisija na podlagi Smernic OECD v različici iz leta 1995 že preverila, ali je cena v skladu z neodvisnim tržnim načelom, tako da je uporabila pojem „edinstvene in dragocene funkcije“, ker naj bi se ta pojem že uporabljal v obdobju, v katerem so se uporabljale Smernice OECD v različici iz leta 1995 – in sicer kljub temu, da v njih ni bil izrecno naveden – ali pa je bilo mogoče merilo v zvezi z „edinstvenimi in dragocenimi funkcijami“ v ta namen upoštevati šele od sprejetja Smernic OECD v različici iz leta 2017.

227 Glavni stranki namreč upoštevnosti tega merila nikakor nista izpodbijali, ampak se strinjata, da je v središču njunih trditev kot parameter, ki ga je mogoče upoštevati pri presoji njunega položaja. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da stranke – podobno kot v primeru pojma „edinstvena in dragocena sredstva“ (glej točko 176 zgoraj) – niso opredelile izraza „edinstvene in dragocene funkcije“.

228 Glede pomena besedne zveze „edinstvene in dragocene funkcije“ je treba v skladu z navedenim v točki 184 zgoraj in ob upoštevanju tega, kako so ga razumele stranke (glej točko 225 zgoraj), za namene obravnavane zadeve šteti, da je s pojmom „edinstvena funkcija“ napoteno na položaj, v katerem za neko funkcijo ni primerljivke. Pojem „dragocena funkcija“ se navezuje zlasti na to, da zadevna funkcija omogoča ustvarjanje velikih prihodkov. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da označitev ene od funkcij za „edinstveno“ sicer izključuje možnost, da bi isto funkcijo opredelili tudi kot „rutinsko“ ali „redno“, ni pa mogoče enakega razlogovanja uporabiti za pojem „dragocene funkcije“. Obstajajo tudi „rutinske“ ali „redne funkcije“, ki omogočajo ustvarjanje velikih prihodkov in ki si zato zaslužijo opredelitev kot „dragocene funkcije“.

229 Kot je bilo pojasnjeno v točki 191 zgoraj, v obravnavani zadevi na eni strani ni sporno, da so bila neopredmetena sredstva, na katera se je nanašala licenčna pogodba, edinstvena in dragocena.

230 Na drugi strani je družba LuxSCS ne samo uporabljala ta edinstvena in dragocena neopredmetena sredstva, katerih imetnica je bila, ampak je tudi finančno prispevala k njihovemu razvoju. Torej iz pravkar navedenega v točkah od 203 do 211 zgoraj izhaja, da bi morala Komisija vse funkcije družbe LuxSCS v zvezi z neopredmetenimi sredstvi obravnavati kot edinstvene in dragocene. Trditev iz točke 547 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v skladu s katero bi morala luksemburška davčna uprava zahtevati funkcijsko analizo, s katero bi dokazala, da je družba LuxSCS izvajala „edinstvene in dragocene funkcije“, torej ni utemeljena in jo je treba zato zavrniti. Ob upoštevanju funkcij in sredstev družbe LuxSCS ugotovitev Komisije, da bi bilo treba to družbo obravnavati kot testno stranko, torej ne prepriča.

– *Tveganja, ki jih je prevzela družba LuxSCS*

231 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v bistvu trdita, da je družba LuxSCS nosila tveganja, povezana z neopredmetenimi sredstvi, medtem ko je družba LuxOpCo nosila le tveganja, povezana s svojimi dejavnostmi trgovca na drobno. Družba LuxSCS naj bi poleg tega prevzela finančna tveganja v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, saj je morala v skladu s pogodbo o pristopu in dogovorom o delitvi stroškov izpolniti obveznost plačila stroškov pristopa in stroškov na podlagi dogovora o delitvi stroškov, ki jo je imela do družb ATI in A 9.

232 Komisija izpodbija te trditve.

233 Komisija zlasti trdi, da niti iz odločitev edinega poslovodje družbe LuxSCS niti iz zapisnikov generalnih skupščin te družbe niso razvidne kritične odločitve, povezane z upravljanjem tveganj. Dejansko naj družba LuxSCS ne bi imela niti finančne niti operativne sposobnosti za prevzem teh tveganj. Družba LuxSCS naj bi lahko nosila stroške v zvezi s pogodbo o pristopu in dogovorom o delitvi stroškov samo po zaslugi letnega financiranja, ki ga je prejemala prek licenčnin, ki jih je plačevala družba LuxOpCo v okviru licenčne pogodbe, zato naj kapital družbe LuxSCS nikoli ne bi bil izpostavljen tveganju. Poleg tega naj bi bila družba LuxSCS upravičena do velikega začetnega kapitalskega vložka, ki ji ga je zagotovila njena matična družba in je pokril pristopnino. Vsekakor naj bi družba LuxSCS finančna tveganja v skladu z licenčno pogodbo prenesla na družbo LuxOpCo. Zato naj bi bila tveganja, ki jih je nosila družba LuxSCS, teoretična, saj je imela možnost odpovedati licenčno pogodbo in licenco podeliti drugi povezani ali neodvisni stranki. Finančna tveganja družbe LuxSCS naj bi bila teoretična tudi zato, ker se je njena finančna udeležba v dogovoru o delitvi stroškov financirala iz licenčnine, ki ji jo je plačevala družba LuxOpCo, in ker je bil znesek plačil na podlagi dogovora o delitvi stroškov odvisen od prihodkov družbe LuxOpCo.

234 V zvezi s tem je treba uvodoma ugotoviti, da je družba LuxSCS v skladu s točko 3.1 cesijske pogodbe, sklenjene 1. januarja 2005 z družbo ATI, pridobila polno lastništvo nad delom neopredmetenih sredstev, zato je nosila vsa tveganja, povezana z obstojem neopredmetenih sredstev kot takih. To so bila na primer tveganja, kot sta izpodbijanje s strani tretje osebe ali izguba neopredmetenih sredstev. To je logična posledica dejstva, da je bila družba LuxSCS lastnica teh sredstev. Ta družba je z vidika licenčne pogodbe, sklenjene 1. januarja 2005 z družbo ATI, nosila tudi tveganja v zvezi z razvojem neopredmetenih sredstev s strani ameriških subjektov ATI in A 9.

235 Ker je imela družba LuxSCS v obravnavanem obdobju licenco za drugi del neopredmetenih sredstev iz točke 3.1 licenčne pogodbe, sklenjene 1. januarja 2005 z družbo ATI, ter iz točk 6.1 in 6.2 dogovora o delitvi stroškov, je nosila finančna tveganja v zvezi s temi sredstvi, ki jih je uporabljala zaradi svoje udeležbe v dogovoru o delitvi stroškov. Natančneje, delitev stroškov med strankami dogovora o delitvi stroškov je bila določena v skladu s točkama 4 in 5 tega dogovora. Družba LuxSCS je morala v skladu s tema točkama dogovora o delitvi stroškov nositi stroške, povezane z razvojem neopredmetenih sredstev. Čeprav je bila delitev stroškov sorazmerna z deležem dobička, ustvarjenega v Evropi, v primerjavi z dobičkom, ustvarjenim na svetovni ravni, so bili stroški kot taki povsem neodvisni od ravni dobička, ustvarjenega v Evropi. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da bi bila družba LuxSCS – če bi bili stroški, povezani z razvojem, višji od licenčnine, ki ji jo je plačevala družba LuxOpCo – tista, ki bi morala nositi finančne posledice te razlike. Če bi tako družba LuxOpCo beležila izgubo ali majhen dobiček, licenčnina ne bi zadostovala za pokritje fiksnih stroškov družbe LuxSCS, torej zlasti plačil na

podlagi pogodbe o pristopu in dogovora o delitvi stroškov. Povedano drugače, družba LuxSCS je tvegala, da ne bo imela dovolj prihodkov za plačilo pristopnine in plačilo na podlagi delitve stroškov, določenih v pogodbi o pristopu in dogovoru o delitvi stroškov.

236 V zvezi s finančnimi tveganji je treba poudariti, da Komisija kljub nepodprti trditvi, ki jo je navedla na obravnavi, ni dokazala, da je bila obveznost družbe LuxSCS, da izvede plačila, ki jih je dolgovala na podlagi dogovora o delitvi stroškov, dejansko popoln korelat plačilu zneska licenčnine s strani družbe LuxOpCo. Nasprotno – in kot je poleg tega navedla tudi sama Komisija v točki 445 obrazložitve izpodbijanega sklepa – zneski, ki jih je družba LuxSCS prejela iz naslova licenčnine, se niso neposredno ujemali z zneski, ki jih je družba LuxSCS dolgovala na podlagi dogovora o delitvi stroškov. Tako je bil leta 2006 znesek licenčnine, ki ga je družba LuxOpCo plačala družbi LuxSCS, precej nižji od plačila pristopnine in plačila na podlagi delitve stroškov, ki ju je izvedla družba LuxSCS.

237 Še vedno v zvezi s finančnimi tveganji, ki jih je nosila družba LuxSCS, je treba navesti, da Komisiji ni uspelo dokazati, da ta družba ni razpolagala z bistvenim lastniškim kapitalom. Kar zadeva ustanovni kapital družbe LuxSCS, ki ga je Komisija v točki 445 obrazložitve izpodbijanega sklepa zavrnila kot neupoštevnega, ni sporno, da je lahko ta družba vsaj v letu 2006 prav po zaslugi tega kapitala brez posredovanja družbe LuxOpCo absorbirala izgube, nastale v prvih letih njenega poslovanja.

238 Nazadnje, res je, da je morala družba LuxOpCo v skladu s točkama 2.3 in 9.2 licenčne pogodbe zaščititi neopredmetena sredstva. Na eni strani je morala namreč v skladu s točko 2.3 navedene pogodbe sprejeti vse potrebne ukrepe za zaščito pravic družbe LuxSCS nad neopredmetenimi sredstvi, na drugi strani pa je morala v skladu s točko 9.2 iste pogodbe na lastne stroške preprečiti kakršno koli nedovoljeno uporabo neopredmetenih sredstev in v zvezi s tem ukrepati po sodni poti. Družba LuxOpCo je torej prevzela tveganja v zvezi z zaščito neopredmetenih sredstev.

239 Vendar zato nič manj ne drži, da je druga tveganja v zvezi z neopredmetenimi sredstvi zaradi finančne udeležbe v dogovoru o delitvi stroškov nosila družba LuxSCS.

240 Iz določb licenčne pogodbe namreč ne izhaja, da bi družba LuxSCS na družbo LuxOpCo prenesla še druga tveganja poleg tistih, ki izhajajo iz točk 2.3 in 9.2 navedenega sporazuma, to je tveganja v zvezi z obveznostjo zaščite neopredmetenih sredstev. Torej licenčna pogodba – v nasprotju s tem, na kar napeljuje Komisija – ne vsebuje nikakršne določbe o prenosu kot takem z družbe LuxSCS na družbo LuxOpCo, ki bi zajemal vsa tveganja v zvezi z neopredmetenimi sredstvi. Predvsem licenčna pogodba ne vsebuje nobene določbe o prenosu tveganj v zvezi z razvojem neopredmetenih sredstev.

241 Ker ugotovitev Komisije zlasti iz točke 438 obrazložitve izpodbijanega sklepa, to je, da je družba LuxSCS na družbo LuxOpCo prenesla vsa tveganja v zvezi z razvojem, upravljanjem in uporabo intelektualne lastnine, ni utemeljena z nobeno določbo licenčne pogodbe, je torej ni mogoče sprejeti.

242 Iz navedenega je torej razvidno, da Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon utemeljeno trdita, da je družba LuxSCS nosila tveganja, povezana z lastništvom in razvojem neopredmetenih sredstev, ki jih je uporabljala za vodenje evropskih dejavnosti, vključno s finančnimi tveganji, povezanimi z uporabo teh neopredmetenih sredstev, medtem ko je družba LuxOpCo večinoma nosila le tveganja, povezana s svojimi dejavnostmi trgovca na drobno, ter predvsem tveganja, povezana s prodajo in storitvami tržnice.

– *Sklepna ugotovitev o funkcijski analizi družbe LuxSCS in vpliv te ugotovitve na izbiro te družbe kot testne stranke*

243 Iz preudarkov, navedenih v točkah od 162 do 242 zgoraj, izhajata dve ugotovitvi.

244 Na prvem mestu, funkcijske analize družbe LuxSCS, ki jo je opravila Komisija, ni mogoče potrditi. Komisija je podcenila funkcije te družbe. Zlasti v zvezi z neopredmetenimi sredstvi ni upoštevala tega, da je družba LuxSCS tako v skladu s pogodbenimi dogovori kot tudi dejansko dajala na voljo neopredmetena sredstva, ki niso imela primerljivk na trgu ter so bila torej edinstvena in dragocena. V skladu s Smernicami OECD v različici, upoštevni za obravnavano zadevo, je ta element načeloma zadostoval za ugotovitev, da družbe LuxSCS ni bilo mogoče šteti za najmanj kompleksno in torej testno stranko.

245 Pa tudi če bi bilo treba v skladu s trditvami Komisije šteti, da bi morali luksemburški davčni organi upoštevati „edinstvene in dragocene funkcije“, je treba vsekakor ugotoviti, da Komisija ni upoštevala okoliščine, da je družba LuxSCS v okviru preučevane povezane transakcije neopredmetena sredstva dejansko uporabljala. Dajanje na voljo neopredmetenih sredstev zelo velike vrednosti je pomenilo izvajanje edinstvene in dragocene funkcije v okviru licenčne pogodbe (povezana transakcija). Kot je razvidno iz točk od 203 do 242 zgoraj, je družba LuxSCS v okviru povezane transakcije poleg tega, da je družbi LuxOpCo dajala na voljo neopredmetena sredstva, izvajala še vrsto drugih funkcij. Komisija ni upoštevala teh funkcij, ki jih je bilo mogoče obravnavati kot edinstvene in dragocene.

246 Komisija prav tako ni ustrezno upoštevala dejstva, da je družba LuxSCS tako v skladu s pogodbenimi dogovori kot tudi dejansko prevzela vsa tveganja, povezana s temi sredstvi in njihovim razvojem v okviru licenčne pogodbe, in sicer neodvisno od odgovora na vprašanje, ali je bila sama družba LuxSCS pod nadzorom ameriških subjektov in ali je bila ta družba tista, ki je tehnično razvijala neopredmetena sredstva, ali pa so bili razvojni dosežki v zvezi z intelektualno lastnino ob finančnem prispevku družbe LuxSCS rezultat tehničnih prizadevanj ameriških subjektov ATI in A 9. Komisija je s tem zmanjšala tudi pomen opisa tveganj, ki jih je prevzela družba LuxSCS.

247 V teh okoliščinah niti luksemburškim davčnim organom niti avtorjem poročila o transfernih cenah iz leta 2003 ni mogoče očitati, da so menili, da je bila v skladu s Smernicami OECD v različici iz leta 1995 odločitev o neizbiri družbe LuxSCS kot testne stranke pravilna.

248 Na drugem mestu in vsekakor, tudi če bi bilo treba sprejeti trditev Komisije, da je bila družba LuxSCS zgolj pasivna lastnica neopredmetenih sredstev, ne pa družba, ki je izvajala dejavne funkcije v zvezi z njimi, je treba ugotoviti, da je Komisija napačno menila, da bi bilo treba kot testno stranko obravnavati to družbo.

249 Opozoriti je namreč treba, da je testna stranka na splošno tista stranka, za katero se lahko TNMM uporabi na najzanesljivejši način in za katero se lahko ugotovijo najzanesljivejše primerljivke.

250 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da Komisija ni dokazala, da je bilo lažje najti podjetja, primerljiva z družbo LuxSCS, kot podjetja, primerljiva z družbo LuxOpCo, niti da bi z upoštevanjem družbe LuxSCS kot testnega subjekta lahko dobili zanesljivejše podatke za primerjavo.

251 Kot je razvidno iz točke 557 obrazložitve izpodbijanega sklepa, bi morala Komisija pri iskanju ustreznega dodatka za licenčnino priznati, da za družbo LuxSCS ni primerljivk.

252 Iz tega sledi, da je treba sprejeti trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon, da je Komisija napačno menila, da je bilo treba za namene uporabe TNMM kot testni subjekt upoštevati družbo LuxSCS. Ob upoštevanju navedenega je mogoče že na podlagi zgornjih preudarkov sprejeti vse trditve, ki sta jih Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon navedla glede glavne ugotovitve Komisije v zvezi z obstojem prednosti, ne da bi bilo treba opraviti funkcijsko analizo družbe LuxOpCo niti odgovoriti na vprašanje, ali je Komisija utemeljeno zavrnila metodo CUP.

253 Kljub temu je treba zaradi izčrpnosti še dodati, da je treba presoje Komisije v zvezi z obstojem prednosti v smislu člena 107(1) PDEU zavrniti še iz drugih razlogov poleg tistih, povezanih z izbiro testne stranke in funkcijsko analizo družbe LuxSCS, kot so bili pravkar navedeni. Tako bi bilo treba trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon sprejeti tudi v primeru sprejetja neutemeljene ugotovitve Komisije, v skladu s katero naj bi bila družba LuxSCS testna stranka, in sicer iz spodaj navedenih razlogov.

ii) Plačilo, ki ga je Komisija izračunala za družbo LuxSCS na podlagi premise, da je ta družba testna stranka

254 Komisija je v točkah od 550 do 560 obrazložitve izpodbijanega sklepa poskusila sama uporabiti TNMM ob upoštevanju družbe LuxSCS kot testne stranke. V točki 559 obrazložitve izpodbijanega sklepa je ugotovila, da mora biti „tržno naravnano plačilo“ družbi LuxSCS na podlagi licenčne pogodbe enako vsoti dveh sestavnih delov, in sicer na eni strani stroškov pristopa in stroškov na podlagi dogovora o delitvi stroškov, ki jih je imela družba LuxSCS v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, brez dodatka, na drugi strani pa splošnih operativnih stroškov, ki jih je imela družba LuxSCS neposredno za zagotavljanje funkcij, povezanih z ohranjanjem svojega pravnega lastništva neopredmetenih sredstev (v nadaljevanju: stroški ohranjanja), povečanih za 5 % (v nadaljevanju: plačilo družbi LuxSCS). V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se plačilo družbi LuxSCS dejansko ujema z licenčnino, ki bi jo morala družba LuxSCS po mnenju Komisije prejeti od družbe LuxOpCo.

255 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon z drugim očitkom iz drugega dela prvega tožbenega razloga in tretjim delom prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 ter s četrtim tožbenim razlogom v zadevi T-318/18 v bistvu trdita, da je Komisija, tudi če bi bilo treba sprejeti, da je mogoče družbo LuxSCS šteti za testno stranko v okviru TNMM (kar naj ne bi držalo), storila še druge napake pri uporabi TNMM. Izračun Komisije za določitev „tržno naravnanega plačila“ za družbo LuxSCS, to je licenčnine, ki jo je družba LuxOpCo dolgovala družbi LuxSCS, naj ne bi prepričal.

256 Najprej je treba te trditve obravnavati ob upoštevanju obeh sestavnih delov, ki ju je opredelila Komisija (glej točko 254 zgoraj).

– Prvi sestavni del licenčnine, dolgovane družbi LuxSCS (stroški pristopa in stroški na podlagi dogovora o delitvi stroškov)

257 Veliko vojvodstvo Luksemburg v zvezi s prvim sestavnim delom licenčnine, dolgovane družbi LuxSCS (glej točko 254 zgoraj), v okviru prvega očitka iz drugega dela prvega tožbenega razloga trdi, da bi morala licenčnina, ki jo je družba LuxOpCo plačevala družbi LuxSCS, izražati ne samo

stroške razvoja, ampak tudi vrednost neopredmetenih sredstev. Ta vrednost naj ne bi bila odvisna od teh stroškov in torej plačil, ki jih je družba LuxSCS izvedla na podlagi dogovora o delitvi stroškov. Skupina Amazon v točki 73 tožbe ter točki 32 in naslednjih replike v zadevi T-318/18 v bistvu navaja enak očitek. Poleg tega Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da bi bilo treba stroške, povezane z dogovorom o delitvi stroškov in pogodbo o pristopu, ki naj bi pomenili protivrednost tega, da je družba LuxSCS na podlagi licenčne pogodbe dajala na voljo neopredmetena sredstva, vključiti v stroške, za katere se uporabi dodatek.

258 Komisija tem trditvam oporeka.

259 Komisija trdi, da je cilj dogovora o delitvi stroškov, kakršen je dogovor iz te zadeve, delitev stroškov, povezanih z razvojem neopredmetenih sredstev, ne pa pridobivanje dobička iz poslovanja pri dejavnostih v Evropi. Tako naj ne bi smeli družbi ATI in A 9 dobiti nikakršnega deleža dobička iz poslovnih dejavnosti v Evropi zunaj povračila stroškov pristopa in stroškov na podlagi dogovora o delitvi stroškov. Torej naj bi bilo v izpodbijanem sklepu upravičeno opredeljeno, da plačilo družbi LuxSCS zajema povračilo pristopnine in razvojnih stroškov iz dogovora o delitvi stroškov. Komisija v tem okviru opozarja, da je po njenem mnenju družba LuxSCS obstajala izključno iz davčnih razlogov. Licenčna pogodba naj bi bila namesto neposredno med ameriškima subjektoma in družbo LuxOpCo sklenjena med družbama LuxSCS in LuxOpCo, da bi se izognili obdavčenju licenčnin v ZDA. Če družba LuxSCS ne bi obstajala, bi družbi ATI in A 9 sklenili dogovor o delitvi stroškov z družbo LuxOpCo (ne pa licenčne pogodbe), zato bi morala plačila poravnavati samo ta družba. Poleg tega naj bi bila dejavnost družbe LuxSCS omejena zgolj na lastništvo neopredmetenih sredstev. Družba LuxSCS naj ne bi sama neposredno izvajala funkcij razvoja intelektualne lastnine in naj torej ne bi smela prejemati plačil iz tega naslova. Imela naj ne bi nobene vloge pri uporabi ali razvoju neopredmetenih sredstev niti naj ne bi opravljala nobenega nadzora nad temi funkcijami in z njimi povezanimi tveganji. Komisija meni, da se zato stroškom pristopa in stroškom na podlagi dogovora o delitvi stroškov ne bi smel prišteti noben dodatek, saj gre za stroške, ki jih je družba LuxSCS prenesla na družbo LuxOpCo, pri čemer družba LuxSCS ni izvajala nobene funkcije, povezane z neopredmetenimi sredstvi. Nasprotno, plačilo družbi LuxSCS bi moralo izražati dejstvo, da je funkcije in tveganja, ki so ji bili pripisani na podlagi dogovora o delitvi stroškov, dejansko nosila družba LuxOpCo. Komisija naj v funkcijski analizi vsekakor ne bi spregledala dejstva, da je bila družba LuxSCS pravna lastnica neopredmetenih sredstev.

260 Uvodoma je treba ugotoviti, da se je treba pri preučitvi, ali se licenčnina, kakršna je ta iz obravnavane zadeve, ujema s tržno utemeljenim izidom, v skladu s Smernicami OECD v različici iz leta 1995 osredotočiti na vrednost neopredmetenih sredstev, ne pa na stroške njihovega razvoja in izpopolnjevanja. Iz točke 6.27 navedenih smernic namreč izhaja, da je za namene opredelitve primerljivosti ali sorazmerne vrednosti prispevka vsake od strank v transakciji sicer mogoče upoštevati stroške razvoja neopredmetenih sredstev, ne obstaja pa nujno povezava med temi stroški in vrednostjo neopredmetenih sredstev. Natančneje, dejanske pravične vrednosti neopredmetenega premoženja pogosto ni mogoče izmeriti glede na stroške, nastale za razvoj in ohranjanje tega premoženja. Kot je razvidno iz točke 6.2 navedenih smernic, ima lahko „neopredmeteno premoženje“ precejšnjo vrednost, tudi če v bilanci družbe nima računovodske vrednosti. Nazadnje, kot je razvidno iz točke 1.22 oziroma točke 6.27 navedenih smernic, gre v zvezi s tem za vrednost, ki se v skladu z dogovorom imenuje „trgovska vrednost“ ali „prodajna vrednost“. Poleg tega je treba poudariti, da lahko ta vrednost časovno niha.

261 V obravnavani zadevi se postavlja vprašanje, ali prvi sestavni del plačila družbi LuxSCS, kakršnega je izračunala Komisija v izpodbijanem sklepu, torej, prvič, pristopnina brez dodatka in, drugič, plačila na podlagi dogovora o delitvi stroškov prav tako brez dodatka, dejansko izraža vrednost neopredmetenih sredstev, ki so bila na podlagi licence odstopljena družbi LuxOpCo.

262 Na prvem mestu, mogoče je sicer šteti, da pristopnina, ki jo je družba LuxSCS plačala ameriškim subjektom v zameno za prenos lastništva nad delom predhodno obstoječih neopredmetenih sredstev in licenco za druga že obstoječa neopredmetena sredstva (glej točko 4 zgoraj), izraža vrednost neopredmetenih sredstev v času sklenitve pogodbe o pristopu, torej leta 2005.

263 Čeprav namreč znesek pristopnine ni cena, določena na podlagi prostega dogovora na trgu, je to – kot navaja skupina Amazon v točki 73 tožbe v zadevi T-318/18 – cena, plačana v zameno za pridobitev leta 2005 že obstoječih neopredmetenih sredstev. Tako plačilo lahko drugače kot stroški razvoja izraža vrednost neopredmetenih sredstev, katerih lastništvo je bilo preneseno, torej leta 2005 že obstoječih neopredmetenih sredstev.

264 Vendar je treba poudariti – kot je trdilo zlasti Veliko vojvodstvo Luksemburg, Komisija pa mu v zvezi s tem ni nasprotovala – da se je vrednost neopredmetenih sredstev v obravnavanem obdobju precej povečala zaradi dejstva, da so se v tehnologijo, ki so jo razvili zlasti ameriški subjekti, kot je družba Amazon US, nenehno vpeljevale novosti, ter zaradi razvoja prepoznavnosti znamke Amazon in torej neopredmetenih sredstev, povezanih s trženjem v Evropi in svetu. Pri tem, da se zgolj prištejejo razvojni stroški brez dodatka (plačila na podlagi dogovora o delitvi stroškov) ceni, plačani za pridobitev že obstoječih neopredmetenih sredstev (pristopnina), kar je storila Komisija v točki 555 obrazložitve izpodbijanega sklepa, se ne upošteva dejstvo, da se je v obravnavani zadevi vrednost že obstoječih neopredmetenih sredstev v obravnavanem obdobju povečala, saj so ameriški subjekti ta sredstva sčasoma razvijali in izboljševali ter jih deloma tudi nadomestili. Zgolj prenos plačila na podlagi pogodbe o pristopu, na katerega se opira Komisija, ki ga je mogoče sprejeti kot začetno vrednost neopredmetenih sredstev leta 2005, torej ne izraža prodajne vrednosti navedenih neopredmetenih sredstev v celotnem obravnavanem obdobju.

265 Poleg tega je Komisija napačno menila, da bi bila plačila, ki jih je izvedla družba LuxSCS na podlagi pogodbe o pristopu, lahko na družbo LuxOpCo prenesena brez uporabe dodatka. Neobstoj dodatka ne izraža tega, kar bi neodvisne stranke na trgu sprejele v okviru proste transakcije na trgu, in torej pomeni napako v izračunu plačila družbi LuxSCS. Razumno je namreč predpostaviti – kar poleg tega izhaja zlasti iz točke 6.14 Smernic OECD v različici iz leta 1995 – da si neodvisne stranke, ki delujejo na trgu, prizadevajo za to, da bi imele od dajanja svojih sredstev na razpolago dobiček. Zato je uporaba dodatka v okviru izračuna plačila, kakršno je zadevno, običajen položaj na trgu. Kot pa trdi skupina Amazon v točki 98 tožbe v zadevi T-318/18, bi Komisija, če bi preučila možnosti, ki so se ponujale družbi LuxSCS, kot je priporočeno v navedeni točki 6.14, lahko ugotovila, da so v Evropi obstajali številni izvajalci dejavnosti spletne trgovine, zato bi lahko družba LuxSCS neopredmetena sredstva ovrednotila višje kot samo stroške njihovega razvoja.

266 Dalje, na drugem mestu, v zvezi s plačili na podlagi dogovora o delitvi stroškov je treba, kot je bilo navedeno zgoraj, ugotoviti, da je iz točke 6.27 Smernic OECD v različici iz leta 1995 razvidno, da je za namene opredelitve primerljivosti ali sorazmerne vrednosti prispevka vsake od strank v transakciji sicer mogoče upoštevati stroške razvoja neopredmetenih sredstev, ne obstaja pa nujno povezava med temi stroški in vrednostjo neopredmetenih sredstev. Zgolj prenos plačila na podlagi dogovora o delitvi stroškov, kot predlaga Komisija, se ujema samo s povračilom stroškov,

ki jih mora nositi družba LuxSCS pri razvoju neopredmetenih sredstev, in ne izraža vrednosti izboljšanih neopredmetenih sredstev. Pristop, po katerem se samo povrnejo razvojni stroški, ne da bi se uporabil dodatek, ne privede nujno do tržno utemeljenega izida.

267 V tem okviru je treba opozoriti, da se povezana transakcija, ki jo je preučevala Komisija, nanaša na licenco za neopredmetena sredstva, ki jo je družba LuxSCS odstopila družbi LuxOpCo, pri čemer je treba opozoriti, da je bila družba LuxSCS stranka dogovora o delitvi stroškov. Ni sporno, da sta družbi ATI in A 9 izvajali funkcije razvoja dela neopredmetenih sredstev. Vendar trditev Komisije, da sta bili družbi ATI in A 9 za te funkcije „plačani“ s plačili na podlagi dogovora o delitvi stroškov, kaže na to, da Komisija napačno razume dogovor o delitvi stroškov. Iz točke 4.3 dogovora o delitvi stroškov je razvidno, da so bila plačila, ki jih je družba LuxSCS izvedla na podlagi dogovora o delitvi stroškov, izračunana izključno kot odstotni delež razvojnih stroškov, ki so jih porabile stranke dogovora o delitvi stroškov. Drži sicer, da je udeležba družbe LuxSCS pri razvojnih stroških sorazmerna z dobičkom, ki so ga ustvarili subjekti v lasti družbe LuxSCS, torej družba LuxOpCo, v primerjavi z dobičkom, ki sta ga ustvarili družbi ATI in A 9. Vendar nič manj ne drži, da se plačila na podlagi dogovora o delitvi stroškov tako ujemajo z deležem stroškov razvoja neopredmetenih sredstev, razvitih v okviru dogovora o delitvi stroškov in danih na voljo družbi LuxOpCo v skladu z licenčno pogodbo, zato ne izražajo tržne vrednosti neopredmetenih sredstev. Prav to vrednost pa bi morala izražati licenčnina v skladu z neodvisnim tržnim načelom na podlagi licenčne pogodbe.

268 Ob upoštevanju navedenega okoliščina, da družba LuxSCS ni sama neposredno izvajala razvojnih funkcij, ne omaje ugotovitve, da mora znesek licenčnine, ki ga je plačevala družba LuxOpCo, izražati vrednost neopredmetenih sredstev.

269 Torej Komisija ni ustrezno trdila, da je bilo mogoče plačilo družbi LuxSCS izračunati na podlagi zgolj prevalitve stroškov razvoja neopredmetenih sredstev.

270 Druge trditve Komisije ne omajejo ugotovitve, navedene v točki 269 zgoraj.

271 Prvič, Komisija je trdila, da je družba LuxSCS zgolj posrednik in da je na družbo LuxOpCo le prenesla stroške v zvezi s pogodbo o pristopu in dogovorom o delitvi stroškov ter nato del licenčnin, prejetih od družbe LuxOpCo na podlagi licenčne pogodbe, v višini teh stroškov prenesla na družbi A 9 in ATI. Razlika med zneski, prejetimi iz naslova licenčnine, in plačili, izvedenimi v skladu z dogovorom o delitvi stroškov, je bila pripisana družbi LuxSCS in nato lahko izplačana njenim družbenikom, ne da bi družba LuxSCS izvajala kakršno koli funkcijo, ki bi upravičevala pripis teh zneskov.

272 Tudi če bi bilo treba šteti, da je bila družba LuxSCS zgolj posrednica – da je bila torej vmesni člen med družbo LuxOpCo in ameriškima subjektoma ATI in A 9 – ki ni izvajala razvojnih funkcij, pa bi moral znesek licenčnine, ki bi ga morala plačati družba LuxOpCo, in torej plačilo družbi LuxSCS, izražati tržno vrednost neopredmetenih sredstev, danih na razpolago na podlagi licenčne pogodbe. Zgolj prenos plačila na podlagi dogovora o delitvi stroškov, na kakršnega napotuje Komisija, se ujema samo s povračilom stroškov, ki jih je morala nositi družba LuxSCS pri razvoju neopredmetenih sredstev, in ne izraža tržne vrednosti teh sredstev.

273 Če je namen trditev Komisije, navedenih v točki 271 zgoraj, dokazati, da je bila davčna osnova družbe LuxOpCo zmanjšana, ker je bila družba LuxSCS vmesni člen med družbo LuxOpCo in ameriškima subjektoma ATI in A 9 ter je bila licenčna pogodba sklenjena z družbo LuxSCS –

namesto da bi bila taka pogodba sklenjena z navedenima subjektoma – je treba ugotoviti, da se Komisija v izpodbijanem sklepu pri dokazovanju obstoja prednosti v korist družbe LuxOpCo ni oprla na tako razlogovanje.

274 Poleg tega ni dokazano, da bi bil znesek licenčnine, plačane ameriškima subjektoma, drugačen od zneska licenčnine, dolgovane družbi LuxSCS, če bi družba LuxOpCo licenčno pogodbo sklenila neposredno z ameriškima subjektoma, ne da bi kot vmesni člen nastopila družba LuxSCS.

275 Drugič, ugotovitev iz točke 269 zgoraj ni ovržena s trditvijo Komisije na obravnavi, da bi bilo dogovor o delitvi stroškov mogoče skleniti neposredno z družbo LuxOpCo.

276 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je razlogovanje, po katerem bi bil dogovor o delitvi stroškov, če družba LuxSCS ne bi obstajala, sklenjen z družbo LuxOpCo, povsem hipotetično in dejansko pomeni špekulacijo.

277 Dalje, Komisija v izpodbijanem sklepu svojega razlogovanja ni utemeljila s tem, da bi lahko bila ali bi morala biti družba LuxOpCo neposredna stranka dogovora o delitvi stroškov. Ugotoviti je namreč treba, da ni Komisija nikjer v izpodbijanem sklepu izpodbijala niti obstoja družbe LuxSCS kot takega niti veljavnosti strukture, vzpostavljene s sklenitvijo dogovora o delitvi stroškov in licenčne pogodbe, z vidika luksemburškega prava z obrazložitvijo, da naj bi ta struktura omogočila zmanjšanje davčnega dolga družbe LuxOpCo. Izpodbijala je namreč samo znesek licenčnine, ki ga je družba LuxOpCo dolgovala družbi LuxSCS.

278 Tretjič, ugotovitev iz točke 269 zgoraj ni omajana s trditvijo Komisije na obravnavi, da je bila družba LuxSCS ustanovljena izključno iz davčnih razlogov.

279 Zgolj dejstvo, da je bil subjekt, ki pripada skupini družb, ustanovljen izključno za namene davčne optimizacije in da prejema licenčnino za neopredmetena sredstva, razvita znotraj zadevne skupine družb, kot tako še ne zadostuje za ugotovitev, da je za zavezanca za plačilo licenčnine obstajala davčna prednost v smislu člena 107(1) PDEU, in torej ne dokazuje nujno obstoja državne pomoči v korist zavezanca za plačilo licenčnine.

280 V obravnavani zadevi je res, da različno davčno obravnavanje družbe LuxSCS v Luksemburgu (družba LuxSCS je bila „davčno pregledna“ v Luksemburgu) in ZDA (družba LuxSCS je bila „davčno nepregledna“ v ZDA) izhaja iz „hibridnega neskladja“ oziroma razlike v davčnih predpisih, ki se uporabljajo v Luksemburgu in ZDA v zvezi z opredelitvijo davčnega zavezanca.

281 Kot pa je navedla tudi sama Komisija v opombi 16 k točki 13 odgovora na tožbo v zadevi T-816/17, se izpodbijani sklep ne nanaša na posledice te asimetrije (neobdavčitev dobička). Upoštevno vprašanje v okviru te tožbe torej ni vprašanje, ali družba LuxSCS obstaja izključno iz davčnega razloga, niti vprašanje, ali so bili prihodki, ki jih je ustvarila, dejansko obdavčeni v ZDA v rokah njenih družbenikov, temveč je to vprašanje, ali je družba LuxOpCo plačala licenčnino, katere znesek je bil precenjen, ter ali sta bila zato plačilo družbe LuxOpCo in s tem njena davčna osnova umetno zmanjšana.

282 Četrtič, ugotovitev iz točke 269 zgoraj ni omajana s trditvijo Komisije na obravnavi – tudi če bi bila potrjena – da je bila družba LuxSCS „fiktivna“ družba.

283 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je družba LuxSCS vsekakor pravno obstajala, česar Komisija ne izpodbija. Družba LuxSCS je imela sedež v Luxembourgu in je bila vpisana v register gospodarskih družb Velikega vojvodstva Luksemburg kot luksemburška družba.

284 Glede na navedeno je treba šteti, da je ugotovitev iz točke 555 obrazložitve izpodbijanega sklepa, to je, da bi moral prvi sestavni del „plačila družbi LuxSCS“ zajemati „prefakturiranje prenesenih stroškov na podlagi pogodbe o pristopu (stroški pristopa in stroški na podlagi dogovora o delitvi stroškov)“, napačna, saj se taka licenčnina ne ujema s tržno utemeljenim izidom. Ta napaka pri uporabi TNMM zadostuje tudi za ugotovitev, da glavne ugotovitve Komisije v zvezi s prednostjo v smislu člena 107(1) PDEU ni mogoče potrditi. Vendar je treba v nadaljevanju preučiti še spodaj navedene trditve strank.

– *Drugi sestavni del plačila družbi LuxSCS (stroški ohranjanja)*

285 Veliko vojvodstvo Luksemburg v zvezi z drugim sestavnim delom plačila družbi LuxSCS (glej točko 254 zgoraj) meni, da je presoja iz točke 555 obrazložitve izpodbijanega sklepa, torej teza, po kateri bi bilo treba družbi LuxSCS „plačevati […] dodatek na stroškovno osnovo, ki jo sestavljajo izključno stroški pogodbenih zunanjih storitev, namenjenih ohranjanju njenega pravnega lastništva neopredmetenih sredstev“, napačna. V zvezi s tem trdi, da je Komisija „tržno utemeljeni“ dodatek napačno določila v višini 5 % zunanjih stroškov na podlagi poročila SFTC. Natančneje, Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da je dodatek v višini 5 %, ki naj bi bil „tržno utemeljeni“ dodatek, samovoljen, kar naj bi veljalo tudi za površno analizo, na kateri ta dodatek temelji. Poročilo SFTC naj bi temeljilo na analizi praks, ki so jih ugotovile davčne uprave držav članic, ne pa na analizi luksemburške prakse v zvezi s členom 164(3) LIR. Tudi ob neupoštevanju dejstva, da nima poročilo SFTC v luksemburškem pravu nobene pravne veljave in da je bilo sprejeto po zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, zato v času sprejetja tega stališča ni bilo na voljo, naj bi to poročilo napotovalo na dodatke, ugotovljene v okviru transakcij znotraj skupin, zato naj ga ne bi bilo mogoče uporabiti kot osnovo za določitev tržno utemeljenega dodatka, to je dodatka, ki se ujema z obstoječimi pogoji na prostem trgu.

286 Komisija izpodbija te trditve.

287 Pri tem poudarja, da drugi sestavni del licenčnine, ki ga je družba LuxOpCo dolgovala družbi LuxSCS, pomeni zgolj minimalni delež, zato dejansko ne vpliva na „plačilo“ družbi LuxSCS, ki ga je izračunala Komisija. Po njenem mnenju v obravnavani zadevi ni bilo treba opraviti resnične analize transfernih cen in opredeliti, kakšen bi moral biti natančen znesek plačila družbe LuxOpCo. Poročilo SFTC pa naj bi bilo mogoče uporabiti kot „varni pristan“ in naj bi omogočalo določitev zneska transakcij majhnih vrednosti znotraj skupine, za katere naj bi bila resnična analiza transfernih cen predraga in zamudna. Veliko vojvodstvo Luksemburg naj bi bilo del skupnega foruma o transfernih cenah, poročilo SFTC pa naj bi temeljilo tudi na luksemburški praksi. Čeprav so bili dodatki, navedeni v poročilu SFTC, ugotovljeni za transakcije znotraj skupine, gre po mnenju Komisije za dodatke – ki so jih davčne uprave večinoma sprejele – saj izražajo donosnost podjetij pod tržnimi pogoji. Nazadnje, Komisija navaja, da je bilo poročilo SFTC sicer res pripravljeno leta 2010, vendar temelji na podatkih v zvezi z obdobjem med letoma 1999 in 2007, k čemur še dodaja, da je te podatke mogoče uporabiti, saj se je zadevno vnaprejšnje davčno stališče uporabljalo šele od leta 2006.

288 Uvodoma in kot je bilo pojasnjeno v točki 254 zgoraj, drugi sestavni del „plačila“ družbi LuxSCS, ki ga je izračunala Komisija, se ujema s stroški, ki bi jih bilo mogoče opredeliti kot „stroške ohranjanja“, povečanimi za 5 %. Navedeni 5-odstotni donos je upoštevala na podlagi poročila SFTC, saj je bila takšna stopnja donosa najpogosteje ugotovljena za transferne cene v zvezi z zagotavljanjem storitev z nizko dodano vrednostjo znotraj skupine.

289 Kot trdita Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon, je pristop, ki ga je uporabila Komisija, problematičen z več vidikov.

290 Najprej, Komisija je v točki 557 obrazložitve izpodbijanega sklepa sama priznala, da ne obstajajo primerljivke za oceno plačila družbi LuxSCS za njene funkcije, ki ustrezajo ohranjanju njenega lastništva neopredmetenih sredstev.

291 V skladu s točko 3.26 Smernic OECD v različici iz leta 1995 bi moral biti v primeru uporabe TNMM „neto dodatek, ki ga doseže davčni zavezanec iz naslova povezane transakcije […], teoretično določen ob upoštevanju neto dodatka, ki ga isti davčni zavezanec doseže iz naslova primerljivih transakcij na prostem trgu“. Ker primerljivke ni bilo, Komisija za družbo LuxSCS ne bi smela uporabiti TNMM.

292 Drži sicer, da pristop Komisije, ki je namesto izvedbe lastne raziskave primerljivosti in lastne analize obstoječih primerljivih neto dodatkov na trgu uporabila poročilo SFTC, ni nezdružljiv s pravili uporabe TNMM, kot izhajajo iz Smernic OECD v različici iz leta 1995. Kot je namreč na eni strani razvidno zlasti iz točk 3.29 in 3.30 teh smernic, je splošno znano, da je težko najti dovolj natančne informacije v zvezi z obstoječimi neto dodatki na prostem trgu in parametri, ki se na prostem trgu pogosto uporabljajo kot kazalniki dobička. Na drugi strani oblika in narava virov informacij, uporabljenih v ta namen, kot taki sploh nista pomembni. Če je na voljo publikacija o kazalnikih dobička ali neto dodatkih, ugotovljenih na nekem področju gospodarske dejavnosti, je to publikacijo načeloma mogoče uporabiti, ni pa nujno, da gre v zvezi s tem za „varni pristan“, kakršnega ugotavlja Komisija v okviru svojih utemeljitev, na katere je napoteno v točki 287 zgoraj.

293 Vendar je mogoče tako poročilo uporabiti samo, če so podatki v njem upoštevni in zanesljivi. Natančneje, najmanj, kar je mogoče od takega poročila pričakovati, je to, da se podatki v njem nanašajo na transakcije, primerljive s povezano transakcijo, in na funkcije, primerljive s funkcijo testiranega subjekta, tako da je primerjava dejansko zanesljiva.

294 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da se dodatek, ki ga je Komisija upoštevala na podlagi poročila SFTC, ujema z dodatkom, ki je po navedbah avtorjev tega poročila običajno ugotovljen za nekatere „storitve znotraj skupine z nizko dodano vrednostjo“. Vendar družba LuxSCS ni zagotavljala takih storitev. Funkcij, povezanih z ohranjanjem njenega lastništva neopredmetenih sredstev, namreč ni mogoče izenačiti z zagotavljanjem storitve znotraj skupine „z nizko dodano vrednostjo“. Iz tega sledi, da uporaba poročila SFTC sicer ni problematična z metodološkega vidika, vendar informacije iz tega poročila niso bile nikakor povezane s funkcijami družbe LuxSCS v okviru povezane transakcije iz obravnavane zadeve, to je licenčne pogodbe.

295 Ob upoštevanju preudarkov iz točk od 257 do 292 zgoraj je treba sprejeti trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon, ki menita, da je Komisija storila napake pri funkcijski analizi družbe LuxSCS, kar naj bi vplivalo na njeno ugotovitev v zvezi s tem, da je bila v okviru uporabe TNMM kot testna stranka izbrana družba LuxSCS. Komisija je storila tudi napako pri opredelitvi ustreznega neto dodatka, ki se uporablja za povezano transakcijo v obravnavani zadevi.

3) Sklepna ugotovitev o glavni ugotovitvi

296 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba sprejeti tožbene razloge in trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon, s katerimi izpodbijata glavno ugotovitev prednosti. Na eni strani je Komisija napačno menila, da je treba družbo LuxSCS upoštevati kot testno stranko. Na drugi strani so bile pri izračunu „plačila družbi LuxSCS“, ki ga je opravila Komisija na podlagi premise, da mora biti ta družba testni subjekt, storjene številne napake, zato ni mogoče šteti, da je dovolj zanesljiv niti da je z njim mogoče dobiti tržno utemeljen izid. Ker je treba metodo izračuna, ki jo je uporabila Komisija, zavrniti, z njo ni mogoče utemeljiti ugotovitve Komisije, da bi morala biti licenčnina, ki jo je družba LuxOpCo plačala družbi LuxSCS, nižja od licenčnine, dejansko prejete na podlagi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča v izpodbijanem obdobju. Z elementi, ki jih vsebuje glavna ugotovitev prednosti, torej ni mogoče dokazati, da je bilo davčno breme družbe LuxOpCo umetno zmanjšano, ker je bila licenčnina precenjena.

297 Torej je treba prvi in drugi očitek iz drugega dela in tretji del prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 ter drugi in četrti tožbeni razlog v zadevi T-318/18, s katerimi se trdi, da Komisija v okviru glavne ugotovitve ni dokazala obstoja prednosti, sprejeti, ne da bi bilo treba preučiti druge tožbene razloge in trditve, s katerimi se izpodbija glavna ugotovitev.

3. Tožbeni razlogi in trditve, s katerimi se izpodbija podredna ugotovitev o prednosti

298 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru tretjega očitka iz drugega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 in petega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 izpodbijata podredno razlogovanje Komisije v zvezi z obstojem davčne prednosti v korist družbe LuxOpCo.

299 Za podrobno preučitev teh tožbenih razlogov je treba opozoriti – kot je bilo navedeno v točkah od 65 do 68 zgoraj – da je Komisija v okviru podrednega razlogovanja v zvezi z obstojem prednosti izoblikovala tri ugotovitve, v skladu s katerimi metoda določanja transfernih cen, potrjena z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, temelji na treh napačnih metodoloških izbirah.

300 Najprej, Komisija je s prvo podredno ugotovitvijo (točke od 565 do 569 obrazložitve izpodbijanega sklepa) opredelila napako pri izbiri metode določanja transfernih cen, potrjene z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem. V zvezi s tem je treba opozoriti, da se stranke strinjajo o tem, da se je metoda, uporabljena v poročilu o transfernih cenah iz leta 2003, v resnici ujemala s TNMM. V nasprotju s tistim, kar izhaja iz samega poročila o transfernih cenah iz leta 2003, njegovi avtorji niso izbrali niti dejansko uporabili metode porazdelitve dobička. Skupina Amazon je v odgovorih na pisna vprašanja potrdila, da je metoda določanja transfernih cen, potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, v prvi fazi zajemala izračun plačila družbi LuxOpCo na podlagi TNMM, v drugi fazi pa pripis celotnega preostalega dobička družbi LuxSCS kot plačilo za neopredmetena sredstva. Poleg tega je dejstvo, da so avtorji poročila o transfernih cenah iz leta 2003 v resnici uporabili TNMM, ne pa metode porazdelitve dobička v različici analize preostalega dobička, omenila tudi Komisija v točki 540 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

301 Komisija je v podporo prvi podredni ugotovitvi navedla, da luksemburški davčni organi – tudi če je družba LuxSCS dejansko izvajala edinstvene in dragocene funkcije, kar izpodbija – niso mogli spregledati, da je tudi družba LuxOpCo izvajala edinstvene in dragocene funkcije v zvezi z intelektualno lastnino in poslovnimi dejavnostmi skupine Amazon v Evropi, ne pa rednih funkcij upravljanja. Zato je menila, da z metodo določitve, uporabljeno v zadevnem vnaprejšnjem

davčnem stališču, ni bilo mogoče priti do zanesljivega izida in da bi bila metoda porazdelitve dobička z analizo prispevkov primernejša. Če bi bila uporabljena zadnjenavedena metoda, bi bila po mnenju Komisije plačilo in posledično obdavčljivi dohodek družbe LuxOpCo večja.

302 Dalje, Komisija je v okviru druge podredne ugotovitve (točke od 570 do 574 obrazložitve izpodbijanega sklepa) menila, da je bila izbira kazalnika ravni dobička, potrjena v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, napačna. Natančneje, menila je, da je bil z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, tudi če bi bila funkcijska analiza iz poročila o transfernih cenah iz leta 2003 pravilna, zaradi sprejetja dodatka na operativne stroške namesto na vse stroške neustrezno zmanjšan obdavčljivi dohodek družbe LuxOpCo, s čimer ji je bila dodeljena gospodarska prednost.

303 Nazadnje, Komisija je v okviru tretje podredne ugotovitve (točke od 574 do 578 obrazložitve izpodbijanega sklepa) menila, da vključitev zgornje meje v metodo določanja cen za namene določitve davčne osnove družbe LuxOpCo, kot je bila potrjena v izpodbijanem sklepu, ni bila niti ustrezna niti ekonomsko utemeljena. Menila je, da je bila z vključitvijo take zgornje meje, ker je privedla do zmanjšanja obdavčljivega dohodka družbe LuxOpCo za davčna leta 2006, 2007, 2011, 2012 in 2013, tej družbi dodeljena gospodarska prednost.

304 Ugotoviti je treba, da so posamezne podredne ugotovitve iz naslovov od 9.2.2.1 do 9.2.2.3 izpodbijanega sklepa neodvisne druga od druge. Torej je mogoče z vsako od njih dokazati obstoj prednosti. Komisija je v odgovorih na pisna vprašanja in na obravnavi potrdila, da je z vsako od podrednih ugotovitev neodvisno in samostojno podkrepljena ugotovitev obstoja prednosti.

a) Uvodne pripombe v zvezi z vsemi tremi podrednimi ugotovitvami

305 Komisija je v točki 564 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da namen presoje, ki jo je opravila v okviru oddelka 9.2.2 v zvezi s podrednimi ugotovitvami prednosti, ni bil določiti „natančno“ tržno naravnano plačilo za družbo LuxOpCo, ampak je želela pokazati, da se z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem tej družbi dodeljuje gospodarska prednost, saj so v njem potrjene napačne metodološke izbire, ki so privedle do zmanjšanja njenega obdavčljivega dohodka.

306 V zvezi s tem je treba kot dopolnitev navedb iz točk od 123 do 126 zgoraj ob upoštevanju vsebine sodbe z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija (T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669), razjasniti še dokazni standard, ki ga mora doseči Komisija v okviru preučitve obstoja državne pomoči, če je bilo sprejeto davčno stališče, kakršno je zadevno vnaprejšnje davčno stališče.

307 Najprej, Splošno sodišče je v točki 152 sodbe z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija (T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669), pojasnilo, da lahko Komisija – ko uporabi neodvisno tržno načelo za nadzor nad tem, ali se obdavčljivi dobiček integriranega podjetja v skladu z davčnim ukrepom (prva primerljivka) ujema z zanesljivim približkom obdavčljivega dobička, ki bi bil ustvarjen pod tržnimi pogoji (druga primerljivka) – obstoj prednosti v smislu člena 107(1) PDEU ugotovi le, če razkorak med obema dejavnikoma primerjave presega nenatančnosti, neločljivo povezane z metodo, uporabljeno za izračun navedenega približka.

308 Iz tega izhaja, da mora Komisija, da pokaže, da je bila z vnaprejšnjim davčnim stališčem, uporabljenim za izračun plačila podjetju, dodeljena gospodarska prednost, dokazati, da to plačilo odstopa od tržno utemeljenega izida v takih razsežnostih, da ga ni mogoče šteti za plačilo, ki bi bilo prejeto na trgu pod konkurenčnimi pogoji.

309 Dalje, Splošno sodišče je v točkah 201 in 211 sodbe z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija (T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669), pojasnilo, da zgolj nespoštovanje metodoloških pravil ne povzroči nujno zmanjšanja davčnega bremena. Komisija bi morala poleg tega dokazati, da metodološke napake, ki jih je odkrila v vnaprejšnjem davčnem stališču, ne omogočajo zanesljivega približka tržno utemeljenega izida in da je bil zaradi njih obdavčljivi dobiček znižan. Splošno sodišče je tako ugotovilo, da zgolj ugotovitev napak pri izbiri ali uporabi metode določanja transfernih cen načeloma sama po sebi ne zadostuje za dokaz obstoja prednosti in s tem za dokaz obstoja državne pomoči v smislu člena 107 PDEU.

310 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da mora sicer Komisija konkretno dokazati, da je metodološka napaka privedla do zmanjšanja davčnega bremena upravičenca iz vnaprejšnjega davčnega stališča, vendar Splošno sodišče ni izključilo, da je v nekaterih primerih metodološka napaka takšna, da nikakor ne omogoča približka tržno utemeljenega izida in da nujno privede do podcenitve plačila, ki bi moralo biti prejeto pod tržnimi pogoji.

311 Tako razumevanje sodbe z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija (T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669), izhaja iz uporabe izraza „načeloma“ v točkah 201 in 211 ter iz točke 212 te sodbe, v kateri je pojasnjeno, da ni Komisija navedla nobenega elementa, na podlagi katerega bi bilo mogoče brez primerjave z izidom, ki bi ga dobili z uporabo metode, ki jo je sama priporočila, ugotoviti, da izbira metode, potrjene v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, nujno privede do prenizkega izida.

312 Ob upoštevanju navedenega in ker izpodbijani sklep ne vsebuje primerjave med izidom, ki bi bil dobljen z metodo določanja transfernih cen, ki jo priporoča Komisija, in izidom, dobljenim na podlagi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, pristop Komisije, predstavljen v točki 564 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v okviru katerega je ta samo opredelila napake v analizi transfernih cen, načeloma ne zadostuje kot dokaz, da je bilo davčne breme družbe LuxOpCo dejansko zmanjšano.

313 Vendar je treba preveriti, ali podredno razlogovanje Komisije v zvezi s prednostjo – kljub trditvi iz točke 564 obrazložitve izpodbijanega sklepa – vseeno ne vsebuje konkretnih elementov, s katerimi je mogoče dokazati, da so napake v analizi transfernih cen, ki jih je ugotovila Komisija, privedle do resničnega znižanja davčnega bremena družbe LuxOpCo.

b) Prva podredna ugotovitev o prednosti

314 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru tretjega očitka iz drugega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 in petega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 izpodbijata prvo podredno ugotovitev Komisije o obstoju davčne prednosti v korist družbe LuxOpCo (oddelek 9.2.2.1 izpodbijanega sklepa). V bistvu izpodbijata trditev, da je bila metoda določanja transfernih cen, ki jo priporoča Komisija, torej metoda porazdelitve dobička z analizo prispevkov, ustrezna. Pri tem trdita, da je Komisija napačno ugotovila, da je družba LuxOpCo izvajala edinstvene in dragocene funkcije. Veliko vojvodstvo Luksemburg poudarja, da Komisija poleg tega ni poskusila sama uporabiti metode porazdelitve dobička.

315 Komisija izpodbija te trditve.

316 Komisija meni, da je v izpodbijanem sklepu upravičeno ugotovila neustrezne metodološke izbire v zvezi z metodo določanja transfernih cen, potrjeno z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem. Tudi če bi se štelo, da družba LuxSCS izvaja edinstvene in dragocene funkcije v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, bi po njenem mnenju to držalo tudi za družbo LuxOpCo, zato naj bi bila določitev transfernih cen na podlagi metode porazdelitve dobička ustreznejša metoda določanja transfernih cen in naj bi privedla do plačila družbe LuxOpCo, višjega od plačila, potrjenega z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem.

317 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da je Komisija v točkah od 565 do 568 obrazložitve izpodbijanega sklepa v bistvu navedla, da bi, tudi če bi bilo treba sprejeti tezo, da je družba LuxSCS izvajala edinstvene in dragocene funkcije v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, dejstvo, da je take funkcije izvajala tudi družba LuxOpCo, v tem primeru pomenilo, da bi bilo treba namesto metode TNMM raje uporabiti metodo porazdelitve dobička v različici analize prispevkov.

318 V zvezi s tem je treba pojasniti dva različna vidika.

319 Prvič, Komisija je v točki 565 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da družba LuxOpCo v obravnavanem obdobju nikakor ni izvajala „redne“ funkcije upravljanja, temveč je prevzela celo vrsto edinstvenih in dragocenih funkcij v zvezi z neopredmetenimi sredstvi ter izvajala poslovne dejavnosti skupine Amazon v Evropi.

320 V tem okviru je treba tudi poudariti, da Komisija ni ugotovila, da bi bilo mogoče nekatere od funkcij družbe LuxOpCo, kakršne so bile opredeljene v okviru njene lastne funkcijske analize, opredeliti kot redne ali rutinske, niti da bi bilo treba take funkcije, čeprav so bile rutinske, dodatno plačati.

321 Drugič, Komisija je v točki 568 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, da bi analiza prispevkov v obravnavani zadevi privedla do plačila družbe LuxOpCo za vse njene funkcije ter vsa sredstva in tveganja, kot so analizirana v oddelku 9.2.1.2 izpodbijanega sklepa, in s tem do višjega plačila od tistega, ki je bilo potrjeno z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem. Tako je Komisija menila, da je potrditev TNMM v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču povzročila zmanjšanje obdavčljivega dohodka družbe LuxOpCo v primerjavi z družbami, katerih obdavčljivi dobiček izraža cene, dogovorjene na trgu. Natančneje, kot je razvidno iz točke 566 obrazložitve izpodbijanega sklepa, po mnenju Komisije ni bilo ustrezno potrditi metodo določanja transfernih cen, v skladu s katero je bil družbi LuxSCS pripisan celoten preostali dobiček družbe LuxOpCo, ki je presegal [*zaupno*] njenih operativnih stroškov.

322 Poleg tega je iz točke 45 odgovorov Komisije na pisna vprašanja Splošnega sodišča razvidno, da bi bilo po njenem mnenju plačilo družbe LuxOpCo „nujno“ višje z uporabo metode porazdelitve dobička v različici analize prispevkov, saj naj bi ta metoda omogočila plačilo edinstvenih in dragocenih funkcij družbe LuxOpCo.

323 Očitke, s katerimi Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata prvo podredno ugotovitev, je treba preučiti ob upoštevanju preudarkov, navedenih v točkah od 316 do 322 zgoraj.

324 Kot je razvidno iz točke 314 zgoraj, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon navajata tri očitke, s katerimi izpodbijata, prvič, trditev, da je družba LuxOpCo izvajala edinstvene in dragocene funkcije, drugič, ugotovitev, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem

napačno potrjena uporaba TNMM in da bi bilo treba v obravnavani zadevi uporabiti metodo porazdelitve dobička v različici analize prispevkov, ter, tretjič, ugotovitev, da bi uporaba metode porazdelitve dobička v različici analize prispevkov „nujno“ privedla do višjega plačila.

1) Izvajanje tako imenovanih „edinstvenih in dragocenih“ funkcij s strani družbe LuxOpCo

325 Najprej je treba ugotoviti, da je v prvi podredni ugotovitvi izrecno napoteno na oddelke 9.2.1.2.1, 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 in 9.2.1.4 izpodbijanega sklepa, v katerih je Komisija opravila lastno funkcijsko analizo družbe LuxOpCo, ter da ta ugotovitev temelji neposredno na ugotovitvah iz teh oddelkov.

326 Na ugotovitve iz oddelkov 9.2.1.2.1, 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 in 9.2.1.2.4 izpodbijanega sklepa ter na ugotovitev, da je družba LuxOpCo izvajala edinstvene in dragocene funkcije, se nanašata tretji očitek iz drugega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 in peti tožbeni razlog, v katerem je napoteno na drugi in tretji tožbeni razlog, v zadevi T-318/18, s katerima se izpodbija funkcijska analiza družbe LuxOpCo, ki jo je opravila Komisija.

327 Skupaj je treba preučiti vse trditve, s katerimi Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata utemeljenost funkcijske analize družbe LuxOpCo, ki jo je opravila Komisija, in ugotovitev, da je ta družba izvajala edinstvene in dragocene funkcije.

328 Najprej, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon trdita, da družba LuxOpCo ni imela pomembnih funkcij v zvezi z razvojem, izboljševanjem, upravljanjem in uporabo neopredmetenih sredstev v Evropi, ampak je bila zadolžena samo za vodenje podjetja. Razvoj, upravljanje in izboljševanje neopredmetenih sredstev naj bi namreč večinoma potekali v ZDA.

329 Dalje, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v bistvu trdita, da so bile funkcije družbe LuxOpCo v zvezi s poslovno dejavnostjo skupine Amazon v Evropi rutinski, ne pa edinstveni in dragoceni prispevki, saj so v veliki meri temeljile na neopredmetenih sredstvih, ki jih je dajala na voljo družba LuxSCS. Funkcije družbe LuxOpCo v zvezi s poslovnimi dejavnostmi skupine Amazon v Evropi naj bi bile tako omejene zgolj na funkcije upravljanja.

330 Nazadnje, skupina Amazon v zvezi s sredstvi in tveganji, ki jih je prevzemala družba LuxOpCo, trdi, da je tveganja, povezana s poslovnimi dejavnostmi družbe LuxOpCo, upravljala in blažila tehnologija.

331 Komisija izpodbija te trditve.

332 Najprej v bistvu trdi, da je bila družba LuxOpCo tista, ki je ob podpori evropskih povezanih družb izvajala vse upoštevne edinstvene in dragocene funkcije v zvezi z vsemi tremi sestavnimi deli neopredmetenih sredstev, torej tehnologijo, podatki o strankah in trženjem.

333 Dalje, Komisija trdi, da „človeške“ funkcije niso bile nadomeščene s tehnologijo niti pri določanju cen, niti pri odnosih skupine Amazon s prodajalci in strankami, niti pri upravljanju zalog, niti pri odločitvah v zvezi z zalogami. Pri tem trdi, da dejstvo, da je družba LuxOpCo v okviru izvajanja teh funkcij uporabljala neopredmetena sredstva, še ne pomeni, da jih ni mogoče šteti za edinstvene in dragocene.

334 Nazadnje, Komisija v zvezi s sredstvi, ki jih je družba LuxOpCo uporabljala, in tveganji, ki jih je prevzemala, na eni strani navaja, da Veliko vojvodstvo Luksemburg ni nikjer neposredno grajalo točk obrazložitve izpodbijanega sklepa, ki se nanašajo na ta elementa, na drugi strani pa še izpodbija trditev skupine Amazon, da je tehnologija omogočala upravljanje tveganj družbe LuxOpCo brez vsakršnega človeškega posredovanja.

335 Uvodoma je treba poudariti, da je treba vprašanje, ali je družba LuxOpCo dejansko izvajala „edinstvene in dragocene funkcije“, kot trdi Komisija, ali samo „rutinske funkcije“, kot trdita Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon, preučiti ob upoštevanju pojmov, obravnavanih v točki 227 zgoraj. Pojem „edinstvene in dragocene funkcije“, ki v Smernicah OECD v različici iz leta 1995 sicer ni izrecno pojasnjen, je nasprotje pojma „rutinske funkcije“, ki so funkcije, ki jih je mogoče preprosto ovrednotiti. Kot je bilo navedeno v točki 228 zgoraj, je s pojmom „edinstvena funkcija“ napoteno na položaj, v katerem za neko funkcijo ni primerljivke. Pojem „dragocena funkcija“ se navezuje zlasti na to, da zadevna funkcija omogoča ustvarjanje velikih prihodkov.

336 Poleg tega je treba še ugotoviti – ker se je Komisija v svoji funkcijski analizi družbe LuxOpCo večinoma oprla na izjave zaposlenih v tej družbi, povzete iz spora, ki ga je obravnavalo United States Tax Court (zvezno davčno sodišče ZDA) (v nadaljevanju: pričanja zaposlenih skupine Amazon) – da Veliko vojvodstvo Luksemburg v tožbi v zadevi T-816/17 navaja, da so ta pričanja iz leta 2014 in se nanašajo na dejavnosti skupine Amazon med letoma 2005 in 2014, zato luksemburški organi v času odobritve zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča s temi informacijami nikakor niso mogli biti seznanjeni.

337 V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da je ta trditev Velikega vojvodstva Luksemburg v nasprotju s stališčem, ki ga je zagovarjalo v odgovorih na pisna vprašanja Splošnega sodišča. V zvezi z možnostjo upoštevanja mnenja zveznega davčnega sodišča ZDA in poročila o transfernih cenah iz leta 2017 je namreč trdilo, da je treba za opredelitev, ali je bila družbi LuxOpCo dodeljena prednost, preučiti, kakšen davek bi morala plačati, če zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča ne bi bilo, kar nujno pomeni upoštevanje informacij iz obdobja po odobritvi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča.

338 Drži sicer, da je Splošno sodišče v sodbi z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija (T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točki 247 in 250), menilo, da je treba preučitev obstoja prednosti, podeljene z vnaprejšnjim sporazumom o cenah, na katerega se je nanašal izpodbijani sklep, opraviti ob upoštevanju okoliščin obdobja, v katerem je bil ta sklenjen. Vendar se je Splošno sodišče pri tej ugotovitvi oprlo na dejstvo, da je bil edini ukrep, ki ga je Komisija izpodbijala v tej zadevi, vnaprejšnji sporazum o cenah.

339 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da je ukrep luksemburških organov, na katerega se nanaša izpodbijani sklep, ne samo zadevno vnaprejšnje davčno stališče, ki je bilo sprejeto leta 2003 ter nato podaljšano leta 2004 in leta 2010, ampak je to tudi poznejše sprejetje letnega obračuna družbe LuxOpCo, ki je temeljilo na navedenem stališču, zato so bile informacije v zvezi z dejanskim položajem družbe LuxOpCo v zadevnem obdobju nujno informacije, ki so bile davčnim organom ob sprejetju ukrepov, na katere se nanaša vnaprejšnje davčno stališče, na voljo.

340 Iz tega sledi, da v okoliščinah obravnavane zadeve Komisiji ni mogoče očitati, da se je pri svoji analizi oprla na pričanja zaposlenih skupine Amazon. Torej je treba te elemente upoštevati pri presoji očitkov Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon v zvezi s funkcijsko analizo družbe LuxOpCo.

i) Funkcije, ki jih je družba LuxOpCo izvajala v zvezi z neopredmetenimi sredstvi (oddelek 9.2.1.2.1 in točke od 449 do 472 obrazložitve izpodbijanega sklepa)

341 Na splošno si stranke nasprotujejo v zvezi s tem, ali je družba LuxOpCo izvajala pomembne, to je „edinstvene in dragocene“ funkcije v zvezi z neopredmetenimi sredstvi. Komisija meni, da je tako, ker naj bi bila družba LuxOpCo pristojna za prilagoditve tehnologij posebnostim evropskega trga, za razvoj podatkov o strankah in za dejavnosti v zvezi s sredstvi za trženje.

342 Komisija je v oddelku 9.2.1.2.1 izpodbijanega sklepa menila, da je bila družba LuxOpCo v skladu z licenčno pogodbo zadolžena za izvajanje „edinstvenih in dragocenih“ funkcij v zvezi z neopredmetenimi sredstvi. Te funkcije so po njenem mnenju vključevale razvoj, izboljševanje in upravljanje intelektualne lastnine na splošno in na ravni vsakega od treh sestavnih delov neopredmetenih sredstev – torej tehnologije, podatkov o strankah in registrirane znamke – in sicer z neodvisnimi evropskimi tehnološkimi in poslovnimi inovacijami, ustvarjanjem in upravljanjem podatkov o strankah ter razvojem in vzdrževanjem registrirane znamke. Tako se družba LuxOpCo po navedbah Komisije v bistvu ni zadovoljila z uporabo tehnologije za upravljanje evropskih spletišč, temveč je v obravnavanem obdobju dejavno prispevala k njenemu razvoju, izboljševanju in upravljanju (točke 449, 450 in 465 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

343 Prvič, Komisija je navedla, da je bila družba LuxOpCo upravičena do izključne in nepreklicne licence za neopredmetena sredstva ter je tako imela pravico do nadaljnjega razvoja, izboljševanja, vzdrževanja in zaščite neopredmetenih sredstev, čeprav je družba LuxSCS ostala lastnica predelanih avtorskih del, ki jih je ustvarila družba LuxOpCo (točka 450 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

344 Drugič, Komisija je na splošno ugotovila, da naj bi družba LuxOpCo prispevala k razvoju, vzdrževanju in upravljanju neopredmetenih sredstev prek „EU IP Steering Committee“ (organizacijski odbor v zvezi z intelektualno lastnino v Uniji) (točke od 452 do 455 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Po mnenju Komisije je bil EU IP Steering Committee forum, v okviru katerega so se sestajali poslovodje družb LuxOpCo in ASE, odgovorni za poslovne in tehnološke dejavnosti, da bi razpravljali in izdajali priporočila o ukrepih v zvezi z neopredmetenimi sredstvi v Evropi, kot so jim jih predstavili pravniki skupine Amazon. Dejanske odločitve o razvoju, izboljševanju, upravljanju in uporabi neopredmetenih sredstev naj bi nato sprejemali člani družb LuxOpCo in ASE v tem odboru, in sicer kot vodje, ki odločajo, odgovorni za maloprodajne in storitvene dejavnosti skupine Amazon v Evropi (točke od 452 do 455 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

345 Tretjič, Komisija je navedla, da je družba LuxOpCo prispevala k razvoju tehnologije (točke od 466 do 472 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Poudarila je, da je bila tehnologija, ki jo je družba LuxSCS dala na voljo družbi LuxOpCo, sicer „obstoječa tehnologija skupine Amazon“, kot se „nenehno razvija v ZDA“ (točki 456 in 461 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Vendar je bilo treba po njenih navedbah več funkcij programske opreme skupine Amazon, ki se je uporabljala v ZDA, za uporabo v Evropi prilagoditi. Natančneje, Komisija je navedla, da je družba LuxOpCo za uspeh evropskih poslovnih dejavnosti skupine Amazon v obravnavanem obdobju to ameriško tehnologijo razvijala, izboljševala in upravljala ob podpori svojih odvisnih družb (točke od 456 do 460 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Poleg tega naj bi družba LuxOpCo in njene evropske povezane družbe posebej razvile pomembno tehnologijo, ki se uporablja za evropske maloprodajne in storitvene dejavnosti. Primer take tehnologije naj bi bila „European Fulfilment Network“ (mreža za evropsko distribucijo, EFN), ki je omogočila združevanje zalog skupine Amazon v različnih državah članicah in povezovanje evropskih centrov za obdelavo naročil, tako

da je to orodje strankam iz vseh držav Unije omogočilo, da so izdelke kupovale prek katerega koli nacionalnega spletišča skupine Amazon v Evropi (točki 462 in 463 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

346 Četrtič, Komisija je v zvezi s podatki o strankah ugotovila, da je bila pravna lastnica podatkov o strankah evropskih spletišč sicer družba LuxSCS, vendar je bila družba LuxOpCo tista, ki je izvajala dejavne in odločilne funkcije v zvezi z razvojem, izboljševanjem in upravljanjem teh podatkov v obravnavanem obdobju (točke od 466 do 468 obrazložitve izpodbijanega sklepa). V zvezi s tem je navedla, da je družba LuxOpCo dejavno zbirala te podatke kot storitev za družbo LuxSCS ter da je morala zagotavljati njihovo vzdrževanje in spoštovanje veljavnih zakonov na področju varstva podatkov.

347 Petič, Komisija je v zvezi z „registrirano znamko“ (točki 469 in 470 obrazložitve), torej znamkami skupine Amazon, kolikor so bile registrirane v Uniji, ugotovila, da je bila ta znamka dobro prepoznavna in da je bila njena dobra vidnost na svetovni ravni pomembna prednost za pritegnitev strank, vendar naj bi bila vrednost te blagovne znamke drugotnega pomena za uspešno uresničevanje treh stebrov dejavnosti skupine Amazon v Evropi, in sicer izbire blaga, cene in enostavnosti uporabe (v nadaljevanju: trije stebri). Ker naj bi se znamka in ugled skupine Amazon močno opirali na to, da družba LuxOpCo in evropske povezane družbe stalno zagotavljajo storitev, s katero so stranke zelo zadovoljne, bi bilo po mnenju Komisije treba šteti, da se je vrednost znamke Amazon v Evropi dejansko ustvarjala na ravni družbe LuxOpCo in evropskih povezanih družb, ne pa na ravni družbe LuxSCS (točki 469 in 470 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Poleg tega naj bi dejavnosti trženja zagotavljale družba LuxOpCo in evropske povezane družbe, ki naj bi pri tem uporabljale lokalno strokovno znanje (točka 472 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

348 Ker Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata vsakega od petih vidikov analize Komisije, je treba ločeno preučiti trditve v zvezi z vsakim od teh vprašanj.

349 Pred to preučitvijo je treba uvodoma ugotoviti, da Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon ne izpodbijata, da je družba LuxOpCo izvajala nekatere funkcije v zvezi z razvojem neopredmetenih sredstev, še zlasti tehnologije, ampak izpodbijata samo to, da je bila ta družba pomembno vključena v razvoj neopredmetenih sredstev ter da je zato izvajala edinstvene in dragocene funkcije v zvezi z njimi.

350 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v svojih vlogah namreč priznavata, da je družba LuxOpCo izvajala funkcije razvoja, ki pa jih opredeljujeta kot „minimalne“, oziroma da je imela pri ustvarjanju vrednosti neopredmetenih sredstev neko vlogo, ki pa naj bi bila „drugotna“.

351 Iz tega izhaja, da je družba LuxOpCo tudi po navedbah Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon izvajala funkcije, pa čeprav samo drugotne, v zvezi z razvojem neopredmetenih sredstev.

– *Narava licence, podeljene družbi LuxOpCo (točka 450 obrazložitve izpodbijanega sklepa)*

352 Kot je bilo že navedeno v točki 343 zgoraj, je Komisija, da bi pokazala pomen funkcij družbe LuxOpCo v zvezi z razvojem neopredmetenih sredstev, v točki 450 obrazložitve izpodbijanega sklepa vztrajala pri tem, da je imela družba LuxOpCo „pravico do nadaljnjega razvoja, izboljševanja, vzdrževanja […] neopredmetenih sredstev med njihovo celotno življenjsko dobo“.

V tem okviru je Komisija v točki 100 odgovora na tožbo, predloženega v zadevi T-816/17, trdila, da je imela družba LuxOpCo „izključno pravico do nadaljnjega razvoja, izboljševanja [in] vzdrževanja neopredmetenih sredstev“ skupine Amazon.

353 Drži sicer, da je bil izraz „izključna“ uporabljen v točki 2.1 licenčne pogodbe za opis licence, podeljene družbi LuxOpCo, ki je vsekakor zajemala samo evropsko ozemlje. V točki 2.1 te pogodbe je navedeno:

„Podelitev licence za intelektualno lastnino

[Družba LuxSCS] [družbi LuxOpCo] v skladu z vsemi pravicami intelektualne lastnine [družbe LuxSCS] ali tistimi, ki vključujejo intelektualno lastnino [družbe LuxSCS], ki že obstajajo ali bodo obstajale v prihodnosti, nepreklicno podeljuje naslednji enotno in izključno pravico ter licenco za intelektualno lastnino [družbe LuxSCS] v času trajanja [licenčne pogodbe], […]“.

354 Vendar je treba ob upoštevanju pogodbenih ureditev, ki so obstajale med družbo LuxSCS in ameriškimi subjekti, ugotoviti, da družba LuxOpCo dejansko ni bila edini subjekt s pravico do izboljševanja in razvoja neopredmetenih sredstev.

355 Pravice, ki jih je imela družba LuxOpCo z vidika razvoja neopredmetenih sredstev v skladu z licenčno pogodbo, so bile namreč nujno neizključne, saj sta drugi stranki dogovora o delitvi stroškov, torej družbi ATI in A 9, obdržali pravico do razvoja, izboljševanja in uporabe tehnologije. Komisija poleg tega ne izpodbija dejstva, da sta drugi stranki dogovora o delitvi stroškov, torej družbi ATI in A 9, obdržali pravico do razvoja, in izboljševanja tehnologije.

356 V zvezi s tem je treba opozoriti, da pravice, ki jih je družba LuxOpCo pridobila na podlagi licenčne pogodbe, niso bile omejene na neopredmetena sredstva, ki so obstajala v času, ko je bila ta pogodba sklenjena, ampak so zajemale tudi prihodnja neopredmetena sredstva, ustvarjena v okviru nenehnih prizadevanj za razvoj, vzdrževanje in izboljševanje pod vodstvom ameriških subjektov ATI in A 9. To jasno kaže, da družba LuxOpCo ni bila edini subjekt, pooblaščen za razvoj in izboljševanje neopredmetenih sredstev, na katera se je nanašala licenčna pogodba.

357 Komisija poleg tega priznava, da so bila sredstva, kakršna so bila na družbo LuxSCS prenesena 1. januarja 2005 v skladu s pogodbo o pristopu, „postopoma nadomeščena“ z neopredmetenimi sredstvi, ki so bila v obravnavanem obdobju pozneje razvita in izboljšana v skladu z dogovorom o delitvi stroškov. Priznava tudi, da so tehnologijo, katere lastnica je bila družba LuxSCS in za katero je bila družbi LuxOpCo podeljena licenca, izboljšali ameriški subjekti, predvsem družbi ATI in A 9.

358 Iz navedenega izhaja, da je Komisija napačno menila, da je imela družba LuxOpCo izključno pravico do nadaljnjega izboljševanja neopredmetenih sredstev. Vendar s to ugotovitvijo še ni mogoče ovreči razlogovanja Komisije, v skladu s katerim je družba LuxOpCo izvajala pomembne funkcije ali celo edinstvene in dragocene funkcije v zvezi z razvojem neopredmetenih sredstev. Dejstvo, da družba LuxOpCo ni imela izključne pravice do uporabe neopredmetenih sredstev, namreč ni niti dejavnik v podporo trditvi Komisije, da je družba LuxOpCo izvajala edinstvene in dragocene funkcije v zvezi z razvojem neopredmetenih sredstev, niti proti njej.

– *EU IP Steering Committee (točke od 452 do 455 obrazložitve izpodbijanega sklepa)*

359 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v bistvu izpodbijata, da je imel EU IP Steering Committee vlogo, ki mu jo je pripisala Komisija (točka 344 zgoraj). Po njunih navedbah ta odbor ni sprejemal odločitev o razvoju ali izboljševanju neopredmetenih sredstev. Dalje, ne samo, da naj bi v EU IP Steering Committee večinoma sodelovali ameriški zaposleni, ampak naj bi dejansko odločitve tega odbora sprejemali zaposleni skupine Amazon v ZDA, natančneje podpredsednik, odgovoren za intelektualno lastnino.

360 Komisija izpodbija te trditve.

361 Komisija je v točkah 452 in 453 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da je bil EU IP Steering Committee ustanovljen za zagotavljanje tehničnih in poslovnih smernic v zvezi z razvojem in uporabo intelektualne lastnine v Evropi. Navedla je, da je iz priročnika „EU Policies and Procedures Manual“ (priročnik o politikah in postopkih za Unijo) na eni strani razvidno, da se je ta odbor sestajal zlasti zato, da bi preučil portfelj intelektualne lastnine skupine Amazon ter poslovno strategijo podjetja v delu, v katerem se nanaša na razvoj in uporabo intelektualne lastnine. Na drugi strani naj bi bili člani tega odbora zlasti podpredsednik za storitve v Uniji, direktor pravne službe za Unijo (zaposlen pri družbi LuxOpCo), svetovalec skupine Amazon za intelektualno lastnino in podpredsednik, odgovoren za evropske dejavnosti.

362 Dalje, Komisija je navedla, da to, da je bil odbor le posvetovalni organ, kot je skupina Amazon pojasnila v upravnem postopku, ne pomeni, da njegova priporočila niso vplivala na razvoj, vzdrževanje in upravljanje neopredmetenih sredstev. Poudarila je, da se je EU IP Steering Committee dejansko sestajal z namenom, prvič, oblikovanja priporočil o vlogah za zaščito neopredmetenih sredstev (in s tem izključnih pravic družbe LuxOpCo na podlagi licenčne pogodbe, sklenjene med družbama LuxSCS in LuxOpCo), drugič, preučevanja napredka v sodnih postopkih v Evropi v zvezi z neopredmetenimi sredstvi in, tretjič, zagotavljanja usposabljanja za evropske zaposlene v zvezi z uporabo tehnologije in drugih neopredmetenih sredstev (točka 454 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

363 Nazadnje, Komisija je na podlagi pričanja podpredsednika, odgovornega za intelektualno lastnino, zaposlenega v ZDA, ugotovila, da je bil EU IP Steering Committee forum, v okviru katerega so se sestajali poslovodje družbe LuxOpCo, da bi razpravljali o ukrepih v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, kot so jim jih predstavili pravniki skupine Amazon, ter da so dejanske odločitve o razvoju, izboljševanju, upravljanju in uporabi neopredmetenih sredstev nato sprejemali člani družb LuxOpCo in ASE v tem odboru, in sicer kot vodje, ki odločajo, odgovorni za maloprodajne in storitvene dejavnosti skupine Amazon v Evropi (točka 455 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

364 Ob upoštevanju besedila točk od 452 do 455 obrazložitve izpodbijanega sklepa je treba ugotoviti, da Komisija v izpodbijanem sklepu ni dokazala, da je EU IP Steering Committee sprejemal pomembne odločitve o razvoju ali izboljševanju neopredmetenih sredstev.

365 Najprej, Komisija v točkah 452 in 453 obrazložitve izpodbijanega sklepa priznava, da je bila vloga EU IP Steering Committee omejena, saj je zgolj zagotavljal „tehnične in poslovne smernice“ ter „pomoč“ pri strateškem odločanju v zvezi z razvojem intelektualne lastnine, katere lastnica je bila družba LuxSCS, ali pri sklenitvi več licenčnih pogodb s tretjimi osebami.

366 Poleg tega je iz priročnika skupine Amazon o politikah in postopkih v Uniji razvidno, da EU IP Steering Committee ni imel pristojnosti odločanja kot takih, ampak je bil samo organ, namenjen pomoči pri razvoju in uporabi intelektualne lastnine v Evropi. To v točki 454 obrazložitve izpodbijanega sklepa implicitno priznava tudi Komisija, ko napotuje na „vpliv“, ki so ga „priporočila“ tega odbora imela na razvoj, vzdrževanje in upravljanje neopredmetenih sredstev.

367 Dalje, iz točke 454 obrazložitve izpodbijanega sklepa (glej točko 362 zgoraj) in pričanja podpredsednika, odgovornega za intelektualno lastnino, ki je bil zaposlen v ZDA, na katero je napoteno v točki 455 obrazložitve navedenega sklepa, je razvidno, da je EU IP Steering Committee v praksi zgolj preučeval vprašanja v zvezi z zaščito in vzdrževanjem pravic nad neopredmetenimi sredstvi, medtem ko se v njem ni razpravljalo o vprašanju razvoja ali izboljševanja teh sredstev kot takem.

368 Nazadnje, EU IP Steering Committee je bil mogoče res forum za razpravo o izboljševanju in razvoju neopredmetenih sredstev, vendar je treba ugotoviti, da odločitev v zvezi z razvojem teh sredstev ni sprejemal ta odbor, ampak so jih načeloma sprejemali zaposleni skupine Amazon v ZDA, natančneje podpredsednik, odgovoren za intelektualno lastnino. Komisija te trditve Velikega vojvodstva Luksemburg ni izpodbijala.

369 Poleg tega, kar zadeva sestavo navedenega odbora, so v nasprotju s trditvami iz vlog Komisije zaposleni na vodstvenih položajih v ameriških subjektih, zlasti podpredsednik, odgovoren za intelektualno lastnino v družbi Amazon US, sodelovali v EU IP Steering Committee in celo vodili njegove sestanke.

370 Iz navedenega izhaja, da ugotovitve Komisije v zvezi z EU IP Steering Committee ne podpirajo njene ugotovitve iz točke 455 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da so odločitve o razvoju in izboljševanju neopredmetenih sredstev sprejemali člani družb LuxOpCo in ASE v tem odboru, in sicer kot vodje, ki odločajo, odgovorni za maloprodajne in storitvene dejavnosti skupine Amazon v Evropi.

371 Komisiji je uspelo kvečjemu pokazati, da je družba LuxOpCo izvajala funkcije v zvezi z upravljanjem in zaščito neopredmetenih sredstev in da so zaposleni družbe LuxOpCo odločali o ustreznih ukrepih, na primer o vložitvi patenta, na podlagi priporočil, o katerih se je razpravljalo v okviru EU IP Steering Committee.

372 Iz navedenega izhaja, da trditve Komisije v zvezi z EU IP Steering Committee ne zadostujejo kot dokaz, da je družba LuxOpCo izvajala funkcije razvoja neopredmetenih sredstev, ki bi jih bilo mogoče opredeliti kot „edinstvene in dragocene“.

– *Funkcije družbe LuxOpCo v zvezi z razvojem tehnologije*

373 Komisija je v točki 449 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da so funkcije družbe LuxOpCo vključevale razvoj, izboljševanje in upravljanje tehnologije.

374 V podporo tej trditvi je v točki 456 obrazložitve izpodbijanega sklepa najprej v bistvu navedla, da tehnologije, razvite v ZDA, ni bilo mogoče kar tako uporabiti v Evropi in da so bile v odgovor na posebne evropske potrebe potrebne prilagoditve. Navedla je, da je bila za razvoj poslovnih dejavnosti skupine Amazon v Evropi potrebna posebna tehnologija (drugačna programska oprema, lokalne prilagoditve).

375 Nato je Komisija poudarila, da je imela družba LuxOpCo potrebne tehnološke vire za izvedbo raziskovalnih in razvojnih dejavnosti. Zlasti je navedla, da je približno 60 oseb opravljalo naloge tehnološke narave, ekipa za „lokalizacijo“ in prevajanje je izvajala funkcije prilagajanja evropskih spletišč lokalnim preferencam, še približno dodatnih 10 oseb pa je bilo zaposlenih kot „Technical Program Manager“ (tehnični skrbniki programa), katerih naloga je bila pretvorba tehnoloških potreb, ki so jih opredelile lokalne ekipe, odgovorne za prodajo na drobno, v tehnično obliko. Po mnenju Komisije je ta proces omogočal, da se je tehnologija nenehno razvijala in prilagajala lokalnemu trgu.

376 Komisija je v zvezi s tem v točki 461 obrazložitve izpodbijanega sklepa sicer res priznala, da so bila tehnična sredstva v družbi LuxOpCo omejena. Vendar je kljub temu poudarila, da je edinstvena vrednost tehnologije dejansko izhajala bolj iz lokalnega strokovnega znanja, opredelitve novih potreb podjetja in njihove pretvorbe v načrt programske opreme, ne pa toliko iz samega kodiranja.

377 Nazadnje, Komisija je navedla, da je družba LuxOpCo prav tako prispevala k pripravi katalogov, tehnologije za prevajanje in lokalnih prilagoditev. Te naloge naj bi izvajale nekdanje ekipe evropskih povezanih družb ali naj bi za to zaposlili novo osebje. Ob tem je še navedla, da so imele tudi evropske povezane družbe pomembno vlogo pri razvoju posebnih novih tehnologij na nacionalnih evropskih trgih.

378 Komisija je dodala, da so zlasti družba LuxOpCo in evropske povezane družbe prispevale k razvoju EFN. Ta tehnologija naj bi bila odgovor na posebno potrebo evropskih dejavnosti, saj je evropskim strankam omogočila, da so izdelke kupovale prek katerega koli evropskega spletišča skupine Amazon.

379 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon trdita, da ni družba LuxOpCo izvajala nobene pomembne funkcije razvoja, izboljševanja ali vzdrževanja, ki bi se nanašala na neopredmetena sredstva v zvezi s tehnologijo. Zavračata zlasti trditve Komisije, da je imela družba LuxOpCo bistveno vlogo pri razvoju EFN, ter navajata, da je bila ta tehnologija sicer res posebna tehnologija za Evropo, vendar naj bi bila razvita v ZDA in naj družba LuxOpCo ne bi sodelovala niti pri njeni zasnovi niti pri njenem oblikovanju.

380 Komisija te trditve izpodbija in vztraja pri stališču, ki ga je izrazila v točkah od 456 do 465 obrazložitve izpodbijanega sklepa, kot je bilo predstavljeno v točkah od 373 do 378 zgoraj.

381 Uvodoma je treba ugotoviti, da Komisija v nasprotju s tem, na kar napeljujeta Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon, v izpodbijanem sklepu ni trdila, da je bila družba LuxOpCo glavna razvijalka tehnologije, pa naj bo to na svetovni ali samo na evropski ravni, ampak je menila – kot je bilo navedeno v točkah 449 in 465 obrazložitve izpodbijanega sklepa – da je družba LuxOpCo v obravnavanem obdobju dejavno prispevala k razvoju, izboljševanju in upravljanju tehnologije. Komisija ne izpodbija niti tega, da se je tehnologija nenehno razvijala v ZDA.

382 V zvezi s tem se je sicer treba strinjati s trditvijo Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon, da so tehnološka orodja večinoma razvijali ameriški subjekti in da so bila za evropske dejavnosti dana na voljo v dokončni obliki. Poleg tega je bila programska oprema, ki so jo uporabljala različna evropska spletišča, skupna.

383 Na eni strani je iz spisa razvidno, da je bila večina odločitev v zvezi z razvojem neopredmetenih sredstev in določanjem prednosti projektov, ki naj se razvijejo, vključno s posebno tehnologijo za Evropo, sprejetih v ZDA.

384 Na drugi strani ni sporno, da se je največ tehnikov in razvijalcev programske opreme, ki so prispevali k razvoju tehnologije, nahajalo v ZDA. V obravnavanem obdobju je najmanj [*zaupno*] zaposlenih skupine Amazon prispevalo k razvoju neopredmetenih sredstev, od katerih jih je bilo [*zaupno*] zaposlenih v ZDA na delovnih mestih, povezanih s tehnologijo. Komisija teh podatkov ne izpodbija. Poleg tega je iz listin v spisu in zlasti različnih pričanj zaposlenih skupine Amazon razvidno, da so bile osrednje službe in ameriški tehniki zadolženi za razvoj posebnih orodij za evropski trg.

385 Dalje, glede prispevka družbe LuxOpCo v zvezi z razvojem tehnologije je treba ugotoviti spodaj navedeno.

386 Na prvem mestu, Komisija je pravilno ugotovila, da so bile za uporabo tehnologije v Evropi včasih potrebne prilagoditve.

387 Kot trdita Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon, sta bila namreč model dejavnosti in tehnologija, na katerem je temeljil, sicer res enaka v ZDA in Evropi, vendar je iz različnih pričanj zaposlenih skupine Amazon, ki so jih predložile stranke – zlasti pričanja podpredsednika in direktorja, odgovornega za dejavnosti mednarodne prodaje na drobno, ki je bil zaposlen v ZDA – razvidno, da tehnologije, razvite v ZDA, zaradi posebnosti evropskega trga v primerjavi z ameriškim ni bilo mogoče vedno kar tako uporabiti na evropskih spletiščih. Zato so bile poleg EFN, to je tehnologije, posebej razvite za evropske dejavnosti skupine Amazon, potrebne še prilagoditve ali „lokalizacije“. Iz listin v spisu je razvidno, da so te prilagoditve vključevale zlasti prizadevanja za prevode [*zaupno*].

388 Na drugem mestu, iz pričanj zaposlenih skupine Amazon je razvidno, da je bila velika večina prilagoditev tehnologije za evropski trg sicer opravljenih v ZDA, zlasti ko je šlo za delo v zvezi s programsko opremo, vendar je družba LuxOpCo v določenem obsegu prispevala k tem prilagoditvam.

389 Kot namreč potrjuje tudi skupina Amazon v tožbi v zadevi T-318/18, je ob koncu obravnavanega obdobja v Luksemburgu največ približno 60 oseb zasedalo delovna mesta, povezana s tehnologijo.

390 V zvezi s tem je iz listin v spisu – in zlasti pričanj podpredsednika in direktorja, odgovornega za dejavnosti mednarodne prodaje na drobno, ki je bil zaposlen v ZDA, in nekdanjega pristojnega za tretje programe v Evropi (zlasti MarketPlace) – razvidno, da je družba LuxOpCo najpozneje v letu po prestrukturiranju iz leta 2006 začela zaposlovati svoje tehnike. Natančneje, družba LuxOpCo je v obravnavanem obdobju zaposlila razvijalce programske opreme (*software developers*), ki so prispevali k razvoju posebnih programov za evropske dejavnosti in so delali na lokalnih prilagoditvah.

391 Prav tako iz pričanja nekdanjega pristojnega za tretje programe v Evropi (zlasti MarketPlace) izhaja, da [*zaupno*].

392 V tem okviru je treba v zvezi z ekipo za lokalizacijo in prevajanje, katere obstoj je Komisija ugotovila v točki 459 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ugotoviti, da je iz elementov iz spisa razvidno, da je bila ta ekipa zadolžena za prilagajanje evropskih spletišč, zlasti za prevajanje, in da

je prispevala k razvoju programske opreme. Iz pričanj zaposlenih skupine Amazon je namreč razvidno [*zaupno*]. Čeprav so imele te dejavnosti in zadnjenavedena tehnologija pomembno vlogo za poslovne dejavnosti družbe LuxOpCo, pa so v primerjavi s preostankom tehnologije, razvite v ZDA, zasedale manj pomembno mesto.

393 Dalje, v zvezi z dejavnostmi razvoja kataloga, ki jih je Komisija ugotovila v točki 456 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je treba ugotoviti – kot navajata skupina Amazon in Veliko vojvodstvo Luksemburg – da navedene dejavnosti niso vključevale zasnove programske opreme, na kateri je temeljil katalog, saj je bila ta izvedena v ZDA. Dejavnosti, povezane s katalogom, razvite v Luksemburgu [*zaupno*]. Lokalno delo v zvezi z razvojem kataloga [*zaupno*].

394 Iz pričanja podpredsednika in direktorja, odgovornega za dejavnosti mednarodne prodaje na drobno, ki je bil zaposlen v ZDA, izhaja, da [*zaupno*]. Čeprav je tako družba LuxOpCo lahko izvedla operacije na programski opremi v zvezi s katalogom, so bile te operacije še vedno zelo omejene v primerjavi z razvojem, ki so ga opravile osrednje službe skupine Amazon.

395 Iz navedenega je razvidno, da je družba LuxOpCo z nekaterimi prilagoditvami, ki so bile večinoma povezane s prevajanjem, prispevala k razvoju tehnologije, le v manjšem obsegu pa tudi k razvoju nekaterih programske opreme in funkcij. Poleg tega je bila večina dela za prilagoditev tehnologije evropskim dejavnostim v velikem obsegu odvisna od osrednjih služb skupine Amazon. Iz tega je razvidno, da so lahko imeli prispevki družbe LuxOpCo k razvoju tehnologije le manj pomembno vlogo pri ustvarjanju vrednosti te tehnologije. Iz tega izhaja, da je Komisija v točki 461 obrazložitve izpodbijanega sklepa sicer pravilno navedla, da so bile prilagoditve, ki so se zahtevale v Evropi, pripravljene v bližini lokalnih trgov, vendar je bilo prispevkom družbe LuxOpCo napačno pripisovati tako velik pomen in iz tega izpeljati, da so bili ti prispevki edinstveni in dragoceni.

396 Na tretjem mestu, kot je Komisija navedla v točkah 460 in 461 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je družba LuxOpCo poleg prilagoditev, ki so jih lokalno izvedle luksemburške ekipe, k razvoju tehnologije prispevala tudi s sodelovanjem v procesu opredelitve novih tehnoloških potreb podjetja in njihovi pretvorbi v načrte programske opreme.

397 V zvezi s tem je imela družba LuxOpCo na voljo tehnične skrbnike programov (*technical program managers*), katerih naloga je bila poslovne potrebe pretvoriti v tehnično obliko, da jih je lahko razvijalec programske opreme (*software developer*) kodiral (glej točko 460 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Veliko vojvodstvo Luksemburg poleg tega ne izpodbija trditve, da so bile funkcijske in tehnične specifikacije orodij in prilagoditev, ki so se zahtevale v Evropi, pripravljene v bližini lokalnih trgov.

398 Kot je Komisija v bistvu poudarila v točki 461 obrazložitve izpodbijanega sklepa, sta imela opredelitev poslovnih potreb in oblikovanje specifikacij pomembno vlogo pri razvoju tehnologije. Iz listin v spisu je namreč razvidno, da je vrednost tehnologije skupine Amazon v njeni zmožnosti zagotavljanja treh stebrov skupine Amazon, in sicer nizke cene, izbire blaga in enostavnosti uporabe (glej točko 347 zgoraj), ter s tem zadovoljevanja potreb strank. Tako je vrednost tehnologije skupine Amazon v določenem obsegu tudi v prilagoditvi lokalnim potrebam in zlasti v sposobnosti lokalnih ekip za pripravo specifikacij, da se tehnologija prilagodi potrebam potrošnikov.

399 Kot pa trdi skupina Amazon, je treba ugotoviti, da je bilo v Luksemburgu zaposlenih samo dvanajst skrbnikov programov v nasprotju z [*zaupno*] v ZDA, pri čemer je bilo [*zaupno*] teh oseb v Luksemburgu zaposlenih šele ob koncu obravnavanega obdobja ([*zaupno*]).

400 Poleg tega je družba LuxOpCo sicer opredeljevala tehnološke potrebe podjetja in specifikacije v zvezi s temi potrebami, vendar je razvoj zasnove in oblikovanja tehnologije potekal v ZDA. V teh okoliščinah in v nasprotju s tem, na kar dozdevno napeljuje Komisija v točki 103 odgovora na tožbo v zadevi T-318/18, dejavnosti ameriških subjektov niso bile omejene samo na dejavnosti kodiranja, ampak so bile to resnične razvojne dejavnosti.

401 Nazadnje in kot trdi skupina Amazon, so veliko večino strateških odločitev v zvezi z razvojem tehnologije, zlasti v zvezi z Evropo, sprejeli ameriški subjekti, ne pa družba LuxOpCo.

402 Iz tega izhaja, da je uresničevanje tega razvoja in izboljševanja tehnologije za namene izboljšanja izkušnje strank večinoma temeljilo na modelu, razvitem v ZDA, ki je enak v Evropi in ZDA, le v manjšem obsegu pa na tehničnih specifikacijah, ki so jih lahko oblikovale lokalne ekipe.

403 Iz navedenega je razvidno, da je Komisija sicer pravilno ugotovila, da je družba LuxOpCo prispevala k razvoju neopredmetenih sredstev s pripravo tehničnih specifikacij na ravni tehnologije, na katero se je nanašala licenčna pogodba, vendar so navedeni prispevki ostali omejeni. Ker so poleg tega te funkcije pred letom 2006 že izvajale povezane družbe, je treba podobno kot Veliko vojvodstvo Luksemburg v točki 109 tožbe v zadevi T-816/17 ugotoviti, da jih ni mogoče šteti za edinstvene, ampak gre za redne funkcije.

404 Na četrtem mestu, Komisija je menila, da je družba LuxOpCo prispevala k razvoju EFN, to je edine resnično specifične tehnologije za evropske dejavnosti skupine Amazon.

405 Kot je navedla Komisija v točki 463 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je EFN kombinacija naprednih tehnoloških rešitev, kot je uvedba novih funkcij, in logističnih optimizacij.

406 Ni sporno, da je imela EFN bistveno vlogo pri poslovnih dejavnostih prodaje na drobno in evropskih storitev. Kot je navedla Komisija v točki 462 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je tudi sama skupina Amazon v vlogi, predloženi pri United States Tax Court (zvezno davčno sodišče ZDA) po končanem sojenju, trdila, da je bila EFN oblikovana, da bi rešili težavo zaradi obstoja več spletišč, povezanih z nacionalnimi centri za obdelavo naročil. Ta tehnologija je omogočila povezavo evropskih centrov za obdelavo naročil in združevanje zalog, s čimer je bilo strankam iz celotne Unije omogočeno, da izdelke kupujejo prek katerega koli nacionalnega spletišča skupine Amazon v Evropi.

407 Poleg tega je iz pričanj zaposlenih skupine Amazon in vloge, ki jo je skupina Amazon predložila pri United States Tax Court (zvezno davčno sodišče ZDA) po končanem sojenju, razvidno, da je bila EFN odločilna za zagon dejavnosti v dveh novih evropskih državah, to je Španiji in Italiji.

408 Iz spisa je razvidno, da je lahko Komisija upravičeno štela, da je družba LuxOpCo sodelovala pri razvoju EFN (glej točko 404 zgoraj).

409 V vlogi, predloženi v okviru postopka pred United States Tax Court (zvezno davčno sodišče ZDA) po končanem sojenju, je namreč tudi sama skupina Amazon [*zaupno*]. Po navedbah iz te vloge je „AEHT“ (to je Amazon Europe Holding Technology, kar se ujema z uradnim nazivom družbe LuxSCS) [*zaupno*]. V zvezi s tem je treba poudariti, da se v okviru ameriškega postopka,

navedenega v točki 14 zgoraj, ni nikakor razlikovalo med različnimi luksemburškimi subjekti skupine in da se je v tem postopku izraz „AEHT“ brez razlikovanja uporabljal za poimenovanje družbe LuxOpCo ali družbe LuxSCS. Vendar je v zvezi s sodelovanjem pri razvoju EFN očitno, da se je skupina Amazon sklicevala na družbo LuxOpCo, ne pa na družbo LuxSCS.

410 Ta ugotovitev je poleg tega podprta s pričanji zaposlenih skupine Amazon, zlasti s pričanjem podpredsednika in direktorja, odgovornega za dejavnosti mednarodne prodaje na drobno, ki je bil zaposlen v ZDA in potrjuje, da je v zadevnem obdobju vodja dejavnosti prodaje na drobno v Evropi, ki je bil zaposlen v družbi LuxOpCo, dejavno prispeval k pripravi in zasnovi EFN.

411 Vendar je treba pojasniti, da bi bilo napačno domnevati, da je družba LuxOpCo obvladovala celoten proces razvoja EFN.

412 Na eni strani je iz spisa razvidno, da je imel ameriški sedež odločilno vlogo pri zagonu načrta EFN.

413 Na drugi strani – kot trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg ter kot je razvidno iz pričanj zaposlenih skupine Amazon in iz mnenja zveznega davčnega sodišča ZDA – je bila EFN razvita ob podpori ameriških subjektov. Natančneje, delo v zvezi z razvojem programske opreme, na kateri temelji EFN, naj bi opravili tehniki osrednjih ekip, in sicer zlasti na podlagi specifikacij, ki so jih opredelile ekipe družbe LuxOpCo. Poleg tega Komisija ne izpodbija, da naj bi bile z operativnega vidika definicije in zahteve glede skladiščenja, na katerih je to orodje temeljilo, prav tako izoblikovane v ZDA.

414 Čeprav je Komisija v točki 462 obrazložitve izpodbijanega sklepa brez nadaljnjih pojasnil navedla, da je bila „EFN […] razvit[a] v Evropi“, kljub vsemu ni povsem prezrla niti prispevka ameriških subjektov. V opombi 481 k izpodbijanemu sklepu navaja zlasti eno od pričanj, v skladu s katerim naj bi bila ta tehnologija razvita v Evropi ob pomoči osrednjih tehnoloških ekip.

415 Iz navedenega izhaja, da je velik del EFN sicer temeljil na tehnologiji, razviti v ZDA, vendar je k razvoju te tehnologije dejavno prispevala tudi družba LuxOpCo. Kar zadeva velik pomen te tehnologije za širitev evropskih dejavnosti skupine Amazon, Komisija tako ni storila napake, ker je te prispevke obravnavala kot edinstvene in dragocene. Čeprav je družba LuxSCS nazadnje ostala lastnica te tehnologije, nič manj ne drži, da je bil njen razvoj tudi rezultat prizadevanj družbe LuxOpCo.

416 Iz ugotovitev v točkah od 386 do 415 zgoraj je torej razvidno, da so bile razen EFN, pri razvoju katere je družba LuxOpCo dejavno sodelovala, najpomembnejše prilagoditve tehnologije izvedene v ZDA v dialogu z evropskimi ekipami, ki so pojasnile svoje potrebe, in da so poleg tega lahko nekatere manjše prilagoditve izvedle neposredno lokalne ekipe.

417 Iz vseh navedenih preudarkov je razvidno, da je Komisija sicer pravilno ugotovila, da je družba LuxOpCo zaradi svojega sodelovanja pri razvoju EFN izvajala edinstvene in dragocene funkcije v zvezi s tehnologijo, vendar je v preostalem precenila pomen funkcij te družbe v zvezi z razvojem tehnologije. Razen razvoja EFN so bile namreč funkcije družbe LuxOpCo večinoma omejene na prilagoditve in pripravo tehničnih specifikacij. Torej ugotovitve iz točke 465 obrazložitve izpodbijanega sklepa, še zlasti trditve, da je družba LuxOpCo pomembno izboljševala tehnologijo, ni mogoče v celoti potrditi.

418 Ker ta ugotovitev temelji na pričanjih zaposlenih skupine Amazon, ni treba podrobno preučiti trditev Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon, v skladu s katerimi naj bi Komisija napačno uporabila pričanja, zlasti za utemeljitev trditve, da je bila tehnologija razvita v Evropi (še zlasti EFN), čeprav je bila v ZDA. Čeprav namreč analize Komisije ni mogoče v celoti potrditi, z napakami, ki jih je storila, ni mogoče ovreči ugotovitve, da je družba LuxOpCo dejansko prispevala k razvoju neopredmetenih sredstev, zlasti EFN.

– *Podatki o strankah (točke od 466 do 468 obrazložitve izpodbijanega sklepa)*

419 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata utemeljenost ugotovitve Komisije, da je družba LuxOpCo izvajala dejavne in odločilne funkcije v zvezi z razvojem, izboljševanjem in upravljanjem podatkov o strankah. V bistvu trdita, da so se podatki o strankah zbirali samodejno ob pomoči tehnologije, razvite v ZDA, in brez posredovanja zaposlenih v družbi LuxOpCo.

420 Komisija tem trditvam oporeka.

421 Uvodoma je treba ugotoviti, da si stranke nasprotujejo v zvezi z vprašanjem, ali je družba LuxOpCo dejavno prispevala k razvoju zbirke podatkov, v kateri so bile zbrane informacije o strankah, na primer zgodovina prodanih izdelkov. Opredeliti je torej treba, ali je mogoče zbiranje podatkov o strankah v obravnavanem obdobju in njihovo varstvo pripisati družbi LuxOpCo.

422 Prvič, kot je Komisija ponazorila v preglednici 19 izpodbijanega sklepa, je treba ugotoviti, da se je število edinstvenih obiskovalcev na leto zelo povečalo, in sicer s 17 milijonov obiskovalcev leta 2006 na več kot 60 milijonov leta 2014.

423 Drugič, podobno kot Komisija je treba ugotoviti, da so podatki o strankah za akterja elektronske trgovine, kot je skupina Amazon, ključno sredstvo, zlasti v zvezi s trženjem. Nekatera orodja, zlasti uporaba tehnologije priporočil in podobnosti, se opirajo na podatke o strankah. Podatki o strankah tako pomenijo edinstveno in dragoceno neopredmeteno sredstvo.

424 Tretjič, ni sporno, da je bila družba LuxOpCo subjekt, ki je zbiral podatke o strankah, in da je bila poleg tega odgovorna za spoštovanje zakonov, ki so se uporabljali zanje. Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon poleg tega ne izpodbijata trditve iz točke 468 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v skladu s katero je družba LuxOpCo na evropskih spletiščih zbirala podatke o strankah kot storitev za družbo LuxSCS.

425 Po zgledu skupine Amazon je sicer treba ugotoviti, da je bilo zbiranje podatkov o strankah avtomatizirano in da je lahko družba LuxOpCo navedene podatke zbirala po zaslugi tehnologije, razvite v ZDA, ki jo je zagotovila družbe LuxSCS.

426 Kot pa poudarja Komisija v točki 107 odgovora na tožbo v zadevi T-318/18, je bila družba LuxOpCo tista, ki je dejavno prispevala k zbiranju podatkov o strankah, tako da je uresničila tri stebre strategije skupine Amazon (glej točko 347 zgoraj), s čimer je bilo mogoče stranke pritegniti na njena spletišča in zbrati še več podatkov o strankah. Zbiranje podatkov o strankah je namreč nujno odvisno od privlačnosti spletišč skupine Amazon zanje. Že sam povečan obisk evropskih spletišč – in s tem več zbranih podatkov o strankah – je bil povezan s tem, da je družba LuxOpCo uresničila zgoraj navedene tri stebre, torej ceno, izbiro blaga in enostavnost uporabe. Čeprav ni sporno, da je imela tehnologija, razvita v ZDA, bistveno vlogo pri uspešnem

uresničevanju teh treh stebrov, pa je imela družba LuxOpCo dejavno in odločilno vlogo v zvezi z zbiranjem novih podatkov o strankah in je tako prispevala k razvoju teh edinstvenih in dragocenih neopredmetenih sredstev.

427 Poleg tega je treba ugotoviti, da je Komisija v točki 468 obrazložitve izpodbijanega sklepa pravilno menila, da je morala družba LuxOpCo zagotavljati vzdrževanje podatkov o strankah in spoštovanje veljavnih zakonov na področju varstva podatkov. Čeprav je varstvo zbirke podatkov o strankah – iz razlogov, ki jih je Komisija pojasnila v točki 466 obrazložitve izpodbijanega sklepa – pomembna dejavnost za poslovni model, ki se navezuje na prodajo na drobno in storitve, ki se zagotavljajo zlasti končnim potrošnikom, je to kljub vsemu običajna dejavnost za vsakega pridobitelja licence, ki dela s tako zbirko podatkov.

428 Ob upoštevanju navedenega je treba ugotovitve Komisije iz točk od 466 do 468 obrazložitve izpodbijanega sklepa potrditi vsaj glede tega, da je družba LuxOpCo izvajala dejavne in odločilne funkcije v zvezi z izboljševanjem podatkov o strankah v obravnavanem obdobju. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je ta družba z zbiranjem podatkov o strankah, katerih število se je – kot je razvidno iz točke 422 zgoraj – med letoma 2006 in 2014 potrojilo, prispevala k vrednosti tega neopredmetenega sredstva, ki pomeni edinstveno in dragoceno neopredmeteno sredstvo. Družba LuxOpCo je torej izvajala edinstvene in dragocene funkcije.

– *„Znamka Amazon“ (točke od 469 do 472 obrazložitve izpodbijanega sklepa)*

429 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata trditev Komisije, da se vrednost „znamke“ Amazon dejansko ustvarja na ravni družbe LuxOpCo in evropskih povezanih družb.

430 Komisija izpodbija te trditve.

431 Prvič, kot je Komisija implicitno priznala v točkah 469 in 471 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je treba poudariti, da je znamka Amazon dobro prepoznavna in je dobro vidna na svetovni ravni, kar je pomembna prednost za pritegnitev strank. Ugotoviti je treba, da je ta ugled obstajal še pred ustanovitvijo družbe LuxOpCo. Vendar je treba potrditi ugotovitev Komisije iz točk 469 in 470 obrazložitve izpodbijanega sklepa, to je, da blagovna znamka ni v središču poslovnega modela skupine Amazon, ampak se poslovna strategija navedene skupine osredotoča na tri stebre (ceno, enostavnost uporabe in katalog izdelkov). Vrednost znamke, registrirane v Evropi, je namreč odvisna tudi od sposobnosti zagotavljanja kakovostne izbire blaga, ugodnih cen in zelo enostavne uporabe. Poleg tega tudi sama skupina Amazon poudarja, da je vrednost njenih neopredmetenih sredstev za trženje v Evropi odvisna od zadovoljstva strank.

432 Drugič – kot trdita Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon – ugotoviti je treba, da ima tehnologija pomembno, če že ne odločilno vlogo pri razvoju blagovne znamke skupine Amazon. Na eni strani je namreč tehnologija osrednjega pomena pri uresničevanju treh stebrov. Zadovoljstvo strank je tako v velikem obsegu odvisno od tehnologije. Na drugi strani ima tehnologija ključno vlogo pri trženju in omogoča maksimalno povečanje možnosti, da se bo ime „Amazon“ prikazalo v potencialnih poizvedbah strank. Ni sporno, da se ta tehnologija razvija v ZDA.

433 Vendar samo tehnologija za uresničitev treh stebrov ni dovolj. Te je namreč uresničila tudi družba LuxOpCo s sprejemanjem strateških odločitev, potrebnih za izvajanje poslovnih dejavnosti skupine Amazon v Evropi.

434 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je iz vloge po končanem sojenju razvidno, da je skupina Amazon v postopku pred United States Tax Court (zvezno davčno sodišče ZDA) (glej točko 14 zgoraj) v bistvu trdila, da [*zaupno*].

435 Natančneje, skupina Amazon je v vlogi, predloženi pri United States Tax Court (zvezno davčno sodišče ZDA) po končanem sojenju, trdila, da [*zaupno*], v oddelku, v katerem se obravnavajo neopredmetena sredstva za trženje, pa [*zaupno*].

436 United States Tax Court (zvezno davčno sodišče ZDA) je poleg tega v svojem mnenju ugotovilo, da je „AEHT“ sama prevzemala odgovornost za vzdrževanje in razvoj neopredmetenih sredstev v zvezi s trženjem in da je prek delitve stroškov plačevala tehnične izboljšave, potrebne za ohranjanje vrednosti teh neopredmetenih sredstev. Drži sicer, da skupina Amazon in zvezno davčno sodišče ZDA v vlogi po končanem sojenju oziroma mnenju tega sodišča napotujeta na „AEHT“. Ker pa se v okviru ameriškega postopka, navedenega v točki 14 zgoraj, ni nikakor razlikovalo med različnimi luksemburškimi subjekti skupine in se je izraz „AEHT“ brez razlikovanja uporabljal za poimenovanje družbe LuxOpCo ali družbe LuxSCS, je treba v tem točno določenem okviru razumeti, da se „AEHT“ nanaša na družbo LuxOpCo, ne pa na družbo LuxSCS. Iz spisa je namreč razvidno, da družba LuxSCS ni opravljala takih funkcij.

437 Poleg tega je treba ugotoviti, da niti Veliko vojvodstvo Luksemburg niti skupina Amazon ne izpodbijata trditve iz točke 472 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da so v Evropi spletno trženje skupine Amazon zagotavljale družba LuxOpCo in povezane družbe, ki so pri tem uporabljale lokalno strokovno znanje.

438 V teh okoliščinah sicer drži, da je imela znamka Amazon ugled, pridobljen pred ustanovitvijo družbe LuxOpCo, in da je uživala mednarodni ugled skupine Amazon, vendar je treba kljub vsemu ugotoviti, da je Komisija za obravnavano obdobje upravičeno menila, da sta se vzdrževanje in razvoj vrednosti znamke vsaj delno uresničevala na ravni družbe LuxOpCo in evropskih subjektov.

439 Poleg tega je treba v zvezi s tem podobno kot Komisija ugotoviti, da je bila skupina Amazon ob vstopu na evropski trg poznana kot prodajalec knjig in medijev ter da so morale lokalne ekipe vložiti precej truda v to, da se je ugled znamke razvil še v zvezi z drugimi kategorijami izdelkov.

440 Zato je treba potrditi presojo Komisije iz točk od 469 do 472 obrazložitve izpodbijanega sklepa. V zvezi s tem je treba ob upoštevanju ugotovitev iz točk od 433 do 438 zgoraj ugotoviti, da je družba LuxOpCo prispevala k razvoju vrednosti znamke in sredstev za trženje ter da je zato izvajala dragocene funkcije. Nič pa ne omogoča ugotovitve, da so bile te funkcije edinstvene. Glede na navedeno je treba šteti, da je Komisija pravilno ugotovila, da je družba LuxOpCo prispevala k razvoju neopredmetenih sredstev v zvezi z vsakim od njihovih treh sestavnih delov. Kar zadeva razvoj tehnologije, je bil prispevek družbe LuxOpCo večinoma omejen na prilagoditve in pripravo tehničnih specifikacij. Sodelovanje družbe LuxOpCo pri razvoju EFN pa je mogoče enačiti z edinstveno in dragoceno funkcijo. Poleg tega je imela družba LuxOpCo pomembno vlogo pri zbiranju podatkov o strankah, zlasti z uresničevanjem treh stebrov, ter je tako dejavno prispevala k razvoju tega edinstvenega in dragocenega sredstva. Kar zadeva sredstva za trženje, je imela družba LuxOpCo pomembno vlogo pri povečanju ugleda znamke Amazon v Evropi in je tako izvajala dragocene funkcije. Vendar iz spisa ni razvidno, da je mogoče te funkcije opredeliti kot edinstvene.

441 Torej je treba ugotoviti, da je Komisija v točkah 414 in 415 obrazložitve izpodbijanega sklepa pravilno trdila, da bi morala luksemburška uprava upoštevati dejstvo, da je družba LuxOpCo izvajala nekatere edinstvene in dragocene funkcije v zvezi z neopredmetenimi sredstvi. Vendar niso bile vse funkcije družbe LuxOpCo v zvezi z neopredmetenimi sredstvi edinstvene in dragocene.

442 Poleg tega je treba v zvezi s tem ugotoviti, da bi bilo treba te funkcije upoštevati, če že ne v času sprejetja zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, pa vsaj ob njegovem letnem izvajanju. Upoštevati bi bilo namreč treba vsako spremembo položaja, kar vključuje tudi izvajanje dodatnih funkcij.

ii) Funkcije, ki jih je družba LuxOpCo izvajala v okviru maloprodajnih in storitvenih dejavnosti skupine Amazon v Evropi (oddelek 9.2.1.2.2 in točke od 473 do 499 obrazložitve izpodbijanega sklepa)

443 Kar zadeva funkcije, ki jih je družba LuxOpCo izvajala v okviru maloprodajnih in storitvenih dejavnosti skupine Amazon v Evropi, je Komisija v izpodbijanem sklepu v bistvu izpostavila, da je imela ta družba tako v skladu s poročilom o transfernih cenah iz leta 2003 kot v praksi vlogo evropskega sedeža skupine in je bila podjetje, odgovorno za navedene dejavnosti. Družba LuxOpCo bi torej morala sprejemati in tudi je sprejemala strateške odločitve v zvezi s poslovanjem skupine Amazon v Evropi (točke od 473 do 478 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

444 Natančneje, Komisija je ugotovila, da je družba LuxOpCo izvajala vse strateške funkcije v zvezi s spletnimi maloprodajnimi in storitvenimi dejavnostmi skupine Amazon v obravnavanem obdobju ter sprejemala vse strateške odločitve v zvezi z izdelki in določanjem cen, knjižila prodajo in delovala kot pogodbena stranka v razmerju do potrošnikov. Tako naj bi nosila zadevne stroške ter bila izpostavljena tveganjem v zvezi s prodajo in zalogami (točka 475 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

445 Komisija je tako menila, da je družba LuxOpCo povsem neodvisno sprejemala vse pomembne odločitve v zvezi z vsakim od treh stebrov strategije skupine Amazon v Evropi (točka 478 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

446 Stranke se strinjajo o tem, da je družba LuxOpCo opravljala dejavnosti spletnega trgovca na drobno in ponudnika storitev. Sporno ni niti, da je imela ta družba funkcije sedeža evropskih dejavnosti skupine Amazon.

447 Vendar Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata to, da je družba LuxOpCo izvajala pomembne operativne funkcije. Po njunem mnenju so dejavnosti družbe LuxOpCo v velikem obsegu temeljile na tehnologiji, razviti v ZDA, in so bile podobne funkcijam upravljanja evropskih dejavnosti ali rednim funkcijam poslovne podpore, ki so ustvarjale majhno dodano vrednost.

448 Natančneje, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon trdita, da so bile človeške funkcije v okviru poslovnih dejavnosti skupine Amazon nadomeščene s tehnologijo in da so se cene določale samodejno. K temu dodajata, da je bilo nemogoče, da bi posamezniki dejavno določali cene za milijone izdelkov, ki so bili na voljo na spletiščih skupine Amazon, da so bili odnosi s prodajalci in strankami skoraj v celoti avtomatizirani, da sta bili v centrih za obdelavo naročil lokalizacija zalog in zaporedje odpreme nakupov funkciji, opredeljeni s tehnologijami, zaposleni

v teh centrih pa so se morali zgolj ravnati po navodilih, ki jih je dala tehnologija, ter da so bile odločitve v zvezi z inventarjem (odločitve o nakupih, kraj skladiščenja itd.) avtomatizirane, medtem ko so morali zaposleni samo izvrševati to, kar jim je narekovala tehnologija.

449 Torej je treba preučiti, ali je Komisija upravičeno menila, da je družba LuxOpCo izvajala pomembne operativne funkcije in sprejemala strateške odločitve v zvezi z vsakim od treh stebrov strategije skupine Amazon, zaradi česar je ni bilo mogoče enačiti s podjetjem, ki izvaja zgolj funkcije upravljanja.

– *Izbira (točke od 479 do 489 obrazložitve izpodbijanega sklepa)*

450 Komisija je v točki 479 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, da sta razvoj in ohranjanje čim večje izbire bistvena za uspeh skupine Amazon v Evropi. Dodala je, da se odločitev o tem, katere kategorije izdelkov prodajati, sprejme na podlagi poznavanja trga. Zato naj bi bilo potrebno človekovo posredovanje, saj sama tehnologija ne zadostuje.

451 Natančneje, Komisija je navedla, da se je lahko družba LuxOpCo na eni strani opirala na precejšnje število zaposlenih v evropskih povezanih družbah, ki naj bi posredovali pri izoblikovanju izbire izdelkov v Evropi in širitvi na nove družine izdelkov, ki so bili dani na voljo na podlagi njihovega poznavanja lokalnega trga ter lokalnih izdelkov in potrošnikov (točke od 470 do 482 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Na drugi strani naj bi imela družba LuxOpCo odločilno vlogo pri kupovanju lokalnih akterjev, sklepanju partnerstev z dobavitelji in vzpostavljanju programov za tretje osebe za razvoj programa MarketPlace (točke od 483 do 489 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

452 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon ne izpodbijata splošne ugotovitve iz točke 483 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da skupina Amazon svojo izbiro oblikuje s kupovanjem drugih trgovcev na drobno, prisotnih na trgu, s sklepanjem partnerstev z dobavitelji in z vzpostavljanjem programov za tretje osebe, kot je MarketPlace.

453 Iz pričanja nekdanje odgovorne osebe za programe za tretje osebe v Evropi (zlasti programa MarketPlace) je razvidno, da je bilo delo lokalnih referentov za pridobivanje bistveno pri uvajanju novih izdelkov na spletiščih.

454 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon ne izpodbijata niti tega, da je bila družba LuxOpCo ob podpori evropskih povezanih družb tista, ki je zagotavljala „splošne“ dejavnosti skupine Amazon, izvedla nakupe nekaterih evropskih maloprodajnih podjetij, sklenila partnerstva z evropskimi dobavitelji, tako da je opredelila strategije in dobre prakse za izbiro in uvajanje novih družin izdelkov, ter celo opredelila standardne pogodbene določbe za dobavitelje (glej točko 485 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

455 Iz pričanja podpredsednika in direktorja, odgovornega za dejavnosti mednarodne prodaje na drobno, ki je bil zaposlen v ZDA, poleg tega izhaja, da [*zaupno*]. Tudi če torej družba LuxOpCo ni povsem samostojno odločala o kategorijah izdelkov, je imela pomembno vlogo pri uvedbi neke nove kategorije izdelkov. V zvezi s tem iz pričanja nekdanjega vodje maloprodajnih dejavnosti v Evropi, ki je bil zaposlen pri družbi LuxOpCo, izhaja, da je bila v okviru uvedbe neke nove kategorije izdelkov ta družba [*zaupno*].

456 Prestrukturiranje iz leta 2006 je omogočilo še samostojnejše vodenje evropskih dejavnosti.

457 Ugotoviti je treba, da je Komisija pravilno menila, da je družba LuxOpCo sprejemala pomembne odločitve v zvezi z izbiro izdelkov in da sama tehnologija ni zadostovala za uresničitev tega stebra strategije skupine Amazon v Evropi.

– *Cene (točke od 490 do 493 obrazložitve izpodbijanega sklepa)*

458 Komisija je v zvezi s cenami trdila, da je bilo njihovo določanje sicer avtomatizirano in je temeljilo na uporabi algoritma, vendar je bilo to samo orodje za izvajanje dane politike oblikovanja cen, ki jo je v Evropi določila družba LuxOpCo.

459 Komisija je zlasti poudarila, da brez individualnega prispevka evropskih povezanih družb, ki temelji na poznavanju lokalnega trga, algoritem za izračun cen ne bi deloval učinkovito. V Evropi naj bi bila za to odgovorna družba LuxOpCo ob podpori evropskih povezanih družb.

460 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata te trditve. Pri tem zlasti trdita, da velik del poslovnih dejavnosti družbe LuxOpCo temelji na avtomatizaciji in da je bilo sodelovanje zaposlenih te družbe minimalno, zlasti v zvezi s cenami.

461 Kot trdi Veliko vojvodstvo Luksemburg, sicer ni sporno, da bi bile dejavnosti družbe LuxOpCo brez tehnologije veliko manj obsežne.

462 Vendar je treba ugotoviti, da je skupina Amazon – kot je razvidno iz točke 168 obrazložitve izpodbijanega sklepa – do leta 2009 pretežno uporabljala ročno oblikovanje cen. Šele od leta 2009 se cene določajo z algoritmom. V zvezi s tem je Komisija torej pravilno ugotovila, da sam algoritem pri določanju cen ni bil dovolj in da je omogočal izvajanje politike oblikovanja cen, ki jo je v Evropi določala družba LuxOpCo (glej točko 490 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

463 Najprej, kot je Komisija navedla v točki 491 obrazložitve izpodbijanega sklepa, brez individualnega prispevka družbe LuxOpCo, ki temelji na poznavanju lokalnega trga s strani evropskih povezanih družb, algoritem za izračun cen ne bi deloval učinkovito.

464 Dalje, Komisija je v točki 492 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da je iz priročnika skupine Amazon o politikah in postopkih v EU razvidno, da je cene v Luksemburgu določal odbor za določanje maloprodajnih cen v Uniji, ki so ga sestavljali vodilni kadri družbe LuxOpCo. Ta odbor je bil izključno pristojen za določanje smernic na področju cen za izdelke, ki jih skupina Amazon ponuja na svojih evropskih spletiščih. Vloga družbe LuxOpCo pri določanju cenovnih politik je potrjena tudi s pričanji zaposlenih v tej družbi.

465 Poleg tega ni sporno, da je družba LuxOpCo zaposlovala evropskega referenta za določanje cen, ki je moral odobriti cene, zlasti kadar so odstopale od tistih, ki jih je določil algoritem, niti da je bila vzpostavljena ekipa, odgovorna za spremljanje [*zaupno*] na svetovni ravni. Ta ekipa, ki ima sedež v Luksemburgu v družbi LuxOpCo, je spremljala cene [*zaupno*] in preučevala cene, ponujene na svetovni ravni, vključno s tistimi v ZDA (glej točko 492 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

466 Nazadnje, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon nista utemeljeno izpodbijala dejstva, da je morala družba LuxOpCo razviti posebno celostno strategijo za to, da je lahko ustvarjala prihodke in se je razlikovala od konkurentov. V zvezi s tem se je vpliv družbe LuxOpCo in njenih evropskih povezanih družb na odločitve na področju določanja cen kazal tudi v promocijah, ki so se uporabljale za nekatere izdelke, ki so se prodajali na spletiščih v Uniji (glej točko 493 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Ni sporno, da so v prvih letih dejavnosti v Nemčiji

pri spletišču Amazon.de iznašli „jamstvo nizke cene“, da bi stranke spodbudili k posredovanju povratnih informacij o cenah v zameno za popust na nakup, in da je bilo v Združenem kraljestvu zaradi nekaterih vrst cenovnih promocij, ki so pogoste na trgu, kot je [*zaupno*], konkuriranje [*zaupno*] težje [*zaupno*]. Kar zadeva prodajo knjig v Franciji in Nemčiji, je družba LuxOpCo vzpostavila sistem brezplačne dostave. V zvezi s tem gre za primere odločitev za določanje cen glede na konkurente na trgu in torej za strateške odločitve, ki jih sprejme trgovec na drobno.

467 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da je družba LuxOpCo sprejemala strateške odločitve v zvezi z določanjem cen in je tako izvajala pomembne funkcije. Čeprav je bilo določanje cen res odvisno od tehnologije skupine Amazon, je bilo ključno tudi posredovanje sodelavcev družbe LuxOpCo.

– *„Enostavnost uporabe“ (točke od 494 do 499 obrazložitve izpodbijanega sklepa)*

468 Komisija je v zvezi z „enostavnostjo uporabe“ ugotovila, da je bila družba LuxOpCo zadolžena za zagotavljanje enostavnosti uporabe maloprodajne ponudbe in tržnice skupine Amazon v Evropi. Natančneje, družba LuxOpCo naj bi imela tako imenovano ekipo za „lokalizacijo in prevajanje“, ki naj bi preverjala in prilagajala strojne prevode ter omogočala zlasti združevanje različnih evropskih katalogov za oblikovanje in upravljanje EFN (točka 495 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Družba LuxOpCo in evropske povezane družbe naj bi bile tiste, ki so imele in razvijale logistično strokovno znanje na lokalni ravni, zlasti za pošiljanje izdelkov (točka 496 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

469 Po mnenju Komisije je tehnologija predpogoj za „enostavnost uporabe“, zlasti pri prevajanju evropskih katalogov izdelkov, dostavi in službi za pomoč strankam (glej točke od 494 do 499 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Zaposleni družbe LuxOpCo naj bi odigrali vlogo tako na ravni katalogov izdelkov kot tudi v zvezi z dostavo izdelkov in službo za pomoč strankam. V zvezi s tem naj bi to strokovno znanje imele družba LuxOpCo in njene evropske povezane družbe (glej točko 496 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

470 Poleg tega Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon navedenih elementov nista utemeljeno izpodbijala in jih je treba potrditi.

471 Iz navedenega torej izhaja, da je družba LuxOpCo sprejemala strateške odločitve v zvezi z vodenjem poslovnih dejavnosti skupine Amazon v Evropi in je bila tako glavna odgovorna družba za uresničevanje treh stebrov strategije navedene družbe za to geografsko območje. Komisija je tako pravilno ugotovila, da je imela družba LuxOpCo kljub pomenu tehnologije prav tako bistveno vlogo pri vodenju in širitvi teh maloprodajnih dejavnosti in tržnic ter da je s tem izvajala dragocene funkcije. Vendar iz spisa ni razvidno, da so bile take funkcije edinstvene.

iii) Sredstva, ki jih je uporabljala družba LuxOpCo (točke od 500 do 505 obrazložitve izpodbijanega sklepa)

472 Komisija je v zvezi s sredstvi, ki jih je uporabljala družba LuxOpCo, v točki 500 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da je ta družba uporabljala „znatna sredstva“ za izvajanje funkcij, opisanih v oddelkih 9.2.1.2.1 (funkcije v zvezi z neopredmetenimi sredstvi) in 9.2.1.2.2 (funkcije, ki so se izvajale v okviru maloprodajnih in storitvenih dejavnosti) njenega sklepa.

473 Na eni strani je Komisija v točki 501 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, da je družba LuxOpCo imela in upravljala celotno ponudbo skupine (v obravnavanem obdobju so zaloge znašale [*zaupno*] milijard EUR), imela pa je tudi vse delnice družb ASE, AMEU in evropskih povezanih družb, ki jim je zagotavljala financiranje.

474 Na drugi strani je Komisija trdila, da je iz strukture stroškov družbe LuxOpCo razvidno, da se znatna sredstva namenjajo absorbiranju stroškov v zvezi z razvojem in izboljševanjem neopredmetenih sredstev v okviru izvajanih njenih funkcij (točka 502 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Zlasti kar zadeva registrirano znamko, naj bi družba LuxOpCo imela visoke stroške neposrednega trženja (na primer promocijske stroške) (točki 503 in 504 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Zato je Komisija menila, da bi bilo treba, ker ni bilo nobenega ugotovljivega povračila družbi LuxOpCo, šteti, da je navedene stroške dejansko nosila ta družba.

475 Komisija je tako ugotovila, da je družba LuxOpCo nosila stroške v zvezi z gospodarsko uporabo neopredmetenih sredstev ter njihovim razvojem, izboljševanjem in upravljanjem. Po njenem mnenju ni mogoče za nobenega od teh stroškov šteti, da je nastal v imenu družbe LuxSCS (točka 505 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

476 Poleg tega Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon teh ugotovitev nista utemeljeno izpodbijala, razen kar zadeva trditev, da je družba LuxOpCo nosila stroške v zvezi z razvojem, izboljševanjem in upravljanjem neopredmetenih sredstev. V zvezi s tem zadostuje napotitev na točko 235 zgoraj. Razen trditve, v skladu s katero naj bi družba LuxOpCo nosila stroške v zvezi z dogovorom o delitvi stroškov in pogodbo o pristopu, je treba potrditi presoje Komisije iz točk od 500 do 505 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

iv) Tveganja, ki jih je prevzela družba LuxOpCo (točke od 506 do 517 obrazložitve izpodbijanega sklepa)

477 Komisija je v zvezi s tveganji, ki jih je prevzela družba LuxOpCo, v točkah od 506 do 517 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da je ta družba tako v skladu z določbami sporazumov, sklenjenih z družbo LuxSCS, kot v praksi na eni strani nosila tveganja v zvezi z razvojem, izboljševanjem in upravljanjem neopredmetenih sredstev. Na drugi strani naj bi družba LuxOpCo obvladovala in upravljala vsa zadevna poslovna in podjetniška tveganja v zvezi z maloprodajnimi in storitvenimi dejavnostmi skupine Amazon v Evropi, med njimi kreditno tveganje, tveganje, povezano z izterjavami, tveganje pri upravljanju zalog, tržno tveganje, tveganje izgube ali tveganja v zvezi z ohranjanjem kadrov, ki so sposobni učinkovito in pravočasno prodajati izdelke in zagotavljati storitve.

478 Komisija je nato zavrnila trditev skupine Amazon, podano v upravnem postopku, da se je družba LuxOpCo močno naslanjala na tehnologijo za upravljanje in prevzemanje tveganj (točki 506 in 508 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

479 Najprej, po mnenju Komisije je tehnologija sicer omogočila zmanjšanje tveganj, ki pa jih je zaradi vloge evropskega sedeža ter svojih maloprodajnih in storitvenih dejavnosti kljub vsemu nosila družba LuxOpCo (točki 509 in 510 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Pri tem navaja, da tudi če se je družba LuxOpCo pri upravljanju poslovnih tveganj opirala na tehnologijo, je bila to samo njena strateška odločitev (točka 511 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

480 Poleg tega naj ne bi bilo niti iz poročila o transfernih cenah iz leta 2003 niti iz katerega koli drugega dokumenta razvidno, da bi bilo treba pri strateških, finančnih in operativnih tveganjih, s katerimi se je družba LuxOpCo spopadala pri vsakodnevnem poslovanju, ravnati v skladu s politiko skupine na področju upravljanja tveganj (točka 512 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Nasprotno, tveganja, kakršno je izguba gospodarske dejavnosti, naj bi se upravljala na lokalni ravni, za kar naj bi bila družba LuxOpCo glavna odgovorna v Evropi (točke od 513 do 515 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

481 Stranke se ne strinjajo o tem, kateri subjekt je dejansko nosil tveganja v zvezi z neopredmetenimi sredstvi in, natančneje, ali je družba LuxOpCo sredstva namenjala absorbiranju stroškov v zvezi z razvojem intelektualne lastnine. Poleg tega Veliko vojvodstvo Luksemburg meni, da so del tveganj in funkcij, ki jih je opredelila Komisija, prevzele evropske povezane družbe, ne pa družba LuxOpCo.

482 Kar zadeva tveganja v zvezi z razvojem, izboljševanjem in upravljanjem neopredmetenih sredstev, trditev Komisije iz točke 507 obrazložitve izpodbijanega sklepa – to je, da je ta tveganja tako v skladu z določbami sporazumov, sklenjenih z družbo LuxSCS, kot v praksi prevzela družba LuxOpCo – ni prepričljiva.

483 Kot je upravičeno navedlo Veliko vojvodstvo Luksemburg v točki 104 tožbe v zadevi T-816/17, je družba LuxSCS v skladu z licenčno pogodbo nekatera tveganja v zvezi z vodenjem poslovnih dejavnosti sicer prenesla na družbo LuxOpCo, vendar je družba LuxSCS, ki je bila pravna lastnica pravice do uporabe neopredmetenih sredstev v obravnavanem obdobju, še vedno nosila tveganja v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, saj je morala izpolniti obveznost, ki ji je bila naložena v skladu s pogodbo o pristopu in dogovorom o delitvi stroškov, to je družbama ATI in A 9 plačati stroške pristopa in stroške na podlagi dogovora o delitvi stroškov.

484 Komisija ni utemeljeno izpodbijala te ugotovitve. Kar zadeva finančno sposobnost družbe LuxSCS za prevzemanje tveganj, če bi se uresničila, Komisiji ni uspelo dokazati trditve, da ta družba ni razpolagala z bistvenim lastniškim kapitalom. V zvezi z ustanovnim kapitalom družbe LuxSCS, ki ga je Komisija v točki 445 obrazložitve izpodbijanega sklepa zavrnila kot neupoštevnega, ni sporno, da je lahko ta družba brez posredovanja družbe LuxOpCo vsaj v letu 2006 prav po zaslugi tega kapitala absorbirala izgube, nastale v prvih letih poslovanja. Tako je bil leta 2006 znesek licenčnine, ki ga je družba LuxOpCo plačala družbi LuxSCS, precej nižji od plačila kupnine in plačila na podlagi delitve stroškov, ki ju je izvedla družba LuxSCS.

485 V teh okoliščinah je treba šteti, da je družba LuxOpCo nosila kvečjemu del tveganj v zvezi z obstojem, razvojem, izboljševanjem in upravljanjem neopredmetenih sredstev.

486 Kar zadeva preostala tveganja, navedena v točkah od 507 do 517 obrazložitve izpodbijanega sklepa, torej tveganj v zvezi z dejavnostjo spletnega trgovca na drobno in ponudnika storitev, pa Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon nista utemeljeno izpodbijala trditve, da je družba LuxOpCo nosila ta tveganja, na primer tveganje v zvezi z izgubo gospodarske dejavnosti kot take (glej točko 514 obrazložitve navedenega sklepa) ter tveganja v zvezi z lastništvom neprodanih zalog v Evropi, gostovanjem strežnikov in vzdrževanjem klicnih centrov, slabimi terjatvami ter neizpolnitvijo pogodb, sklenjenih s strankami. Natančneje, čeprav Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon trdita, da je bilo mogoče s tehnologijo zmanjšati tveganja družbe LuxOpCo v zvezi z vodenjem poslovnih dejavnosti, zlasti tveganja v zvezi z inventarjem, je treba podobno kot Komisija v točki 510 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotoviti, da tehnologija teh tveganj ni v celoti odpravila. Trditve Komisije je torej treba potrditi.

v) Sklepne ugotovitve o funkcijski analizi družbe LuxOpCo

487 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da funkcijska analiza družbe LuxOpCo, ki jo je opravila Komisija, ni v celoti prepričljiva.

488 Prvič, ob upoštevanju informacij, ki jih je Komisija zbrala za namene sprejetja izpodbijanega sklepa, kot so bili predstavljeni v tem sklepu in so bili delno potrjeni zgoraj, ni izključeno, da je bilo mogoče šteti, da je družba LuxOpCo dejansko izvajala nekatere edinstvene in dragocene funkcije v zvezi z neopredmetenimi sredstvi. To velja za razvoj EFN in zbiranje podatkov o strankah. V preostalem so bile funkcije družbe LuxOpCo v zvezi s sredstvi za trženje sicer dragocene, ni pa dokazano, da je mogoče take funkcije obravnavati kot edinstvene.

489 Drugič, analizo funkcij družbe LuxOpCo kot spletnega trgovca na drobno in kot ponudnika storitev je mogoče večinoma potrditi. V zvezi s tem se družba LuxOpCo – v nasprotju s trditvijo Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon – ni omejila na izvajanje zgolj funkcij „upravljanja“, ampak je delovala kot spletni trgovec na drobno in je nosila tveganja, neločljivo povezana s temi dejavnostmi. Take funkcije so bile dejansko „dragocene“, saj je šlo za dejavnosti, ki so lahko bistveno prispevale k prometu družbe LuxOpCo in torej k poslovnemu modelu skupine Amazon. Vendar takih funkcij ni mogoče šteti za edinstvene. V delu, v katerem sta Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon trdila, da je mogoče podjetje šteti za subjekt, ki izvaja rutinske funkcije (v nasprotju s subjektom, ki izvaja edinstvene in dragocene funkcije), kadar je te funkcije mogoče preprosto ovrednotiti (v angleščini „benchmarked“) (glej točko 225 zgoraj), namreč zadostuje ugotovitev, da se poročilo [*zaupno*], na katero napotujeta glavni stranki, nanaša na dejavnosti spletnega trgovca na drobno in se v njem obravnava vprašanje plačila, ugotovljenega na trgu za trgovce na drobno.

490 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da je Komisija sicer lahko upravičeno štela, da so bile nekatere funkcije družbe LuxOpCo v zvezi z neopredmetenimi sredstvi edinstvene in dragocene, ni pa povsem prepričljiva njena teza, da so bile edinstvene in dragocene funkcije te družbe v zvezi s poslovnimi dejavnostmi. Čeprav je Komisija pravilno ugotovila, da je družba LuxOpCo izvajala več funkcij, kot jih je bilo upoštevanih za namene sprejetja zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, to je zgolj funkcije „upravljanja“, je napačno ugotovila, da so bile funkcije te družbe v zvezi z njeno dejavnostjo trgovca na drobno edinstvene in dragocene.

491 Te ugotovitve ne omaje nobena druga trditev Velikega vojvodstva Luksemburg ali skupine Amazon.

492 Prvič, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon trdita, da dejstvo, da so funkcije družbe LuxOpCo pred prestrukturiranjem iz leta 2006 izvajale evropske povezane družbe in da so bile te plačane na podlagi povečanih stroškov, ne dokazuje, da so bile funkcije družbe LuxOpCo redne funkcije. V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, da je bil namen prestrukturiranja iz leta 2006 prav ustanovitev sedeža za dejavnosti skupine Amazon v Evropi, s čimer so bile družbi LuxOpCo dodeljene veliko pomembnejše funkcije, kot so jih imele evropske povezane družbe.

493 Drugič, Veliko vojvodstvo Luksemburg Komisiji očita, da je družbi LuxOpCo pripisala funkcije, ki so jih izvajale evropske povezane družbe. V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, da so evropske povezane družbe delovale kot ponudniki storitev pri družbi LuxOpCo in so bile kot taki ponudniki tudi plačane. Torej so funkcije izvajale za račun družbe LuxOpCo, ki je nosila tveganje v zvezi z njimi. Komisija je torej te funkcije lahko pripisala družbi LuxOpCo.

2) Izbira metode

494 Kot je bilo navedeno v točki 317 zgoraj, je Komisija v bistvu menila, da uporaba TNMM za določitev zneska licenčnine in plačila družbe LuxOpCo ni bila pravilna izbira ter da bi bilo treba uporabiti metodo porazdelitve dobička v različici analize prispevkov.

495 Natančneje, Komisija je v točki 567 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da kadar dve stranki v transakciji znotraj skupine zagotavljata edinstvene in dragocene prispevke k tej transakciji, se za ustreznejšo metodo določanja transfernih cen običajno šteje metoda porazdelitve dobička, ker bi si neodvisni osebi običajno morali razdeliti dobiček, ustvarjen s to transakcijo, sorazmerno z njunimi prispevki.

496 V tem okviru je Komisija z napotilom na točko 256 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da se v Smernicah OECD razlikuje med dvema metodama porazdelitve dobička, in sicer analizo prispevkov in analizo preostanka. V zvezi z analizo preostanka je pojasnila, da se uporablja v primerih, ko je ena od strank plačana za svoje redne funkcije poleg plačila, ki ga prejema za edinstvene in dragocene prispevke k transakciji. Komisija je v zvezi z analizo prispevkov pojasnila, da ta vključuje razdelitev združenega dobička glede na sorazmerno vrednost funkcij (ob upoštevanju uporabljenih sredstev in prevzetih tveganj) vsake stranke v transakcijah znotraj skupine.

497 Komisija je dodala, da je, kadar obe stranki povezane transakcije zagotovita edinstvene in dragocene prispevke in ni manj kompleksnih transakcij, katerih cena bi morala biti določena ločeno, pri pripisovanju združenega dobička ustrezneje uporabiti analizo prispevkov. Analiza preostanka naj bi bila ustrezna, kadar obstajajo manj kompleksne transakcije.

498 Komisija je na podlagi teh opažanj ugotovila, da je treba, ker se družbi LuxSCS in LuxOpCo obe obravnavata kot subjekta, ki izvajata edinstvene in dragocene funkcije v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, dati prednost analizi prispevkov pred analizo preostanka.

499 Stranke v sporu se ne strinjajo glede vprašanja, ali je Komisija upravičeno menila, da je bila metoda porazdelitve dobička v različici analize prispevkov v obravnavani zadevi ustrezna in da torej v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču ne bi smela biti potrjena TNMM.

500 Najprej je treba glede izbire metode določanja transfernih cen opozoriti, da se, kot je navedeno v točki 202 sodbe z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija (T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669), z različnimi metodami določanja transfernih cen poskuša določiti raven dobička, ki je odraz transfernih cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom, in da ni mogoče že načelno ugotoviti, da ena od metod ne more privesti do zanesljivega približka tržno utemeljenega izida.

501 Poleg tega lahko Komisija pri preučitvi ukrepa z vidika neodvisnega tržnega načela prosto uporabi drugo metodo in ne nujno metode, ki so jo potrdili nacionalni davčni organi. Iz točke 154 sodbe z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija (T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669), je razvidno, da čeprav Komisiji ni mogoče očitati, da je uporabila metodo določitve transfernih cen, za katero je menila, da je v obravnavani zadevi ustrezna, da bi tako preučila raven transfernih cen za transakcijo ali več tesno povezanih transakcij, ki sestavljajo izpodbijani ukrep, mora Komisija vseeno utemeljiti svojo metodološko izbiro.

502 V obravnavani zadevi – zaradi obstoja nekaterih edinstvenih in dragocenih funkcij tako pri družbi LuxSCS kot tudi pri družbi LuxOpCo – Komisiji ni mogoče očitati, da je menila, da bi bila lahko metoda porazdelitve dobička na splošno ustrezna za preučitev povezane transakcije.

503 Vendar ugotovitev Komisije v zvezi z upoštevanjem analize prispevkov ne prepriča. Kot namreč v zvezi s tem implicitno, vendar nujno izhaja iz točk 256, 567 in 568 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je Komisija v izhodišču ugotovila, da okoliščina, da stranki v povezani transakciji izvajata tako edinstvene in dragocene funkcije kot tudi rutinske funkcije, zahteva uporabo metode porazdelitve dobička v različici analize preostanka, medtem ko bi bilo mogoče metodo porazdelitve dobička v različici analize prispevkov uporabiti samo v primeru, da bi zadevni podjetji izvajali izključno edinstvene in dragocene funkcije. Kot pa izhaja iz točk 488 in 489 zgoraj, je Komisija sicer pravilno menila, da so bile nekatere funkcije družbe LuxOpCo v zvezi z neopredmetenimi sredstvi edinstvene in dragocene, vendar je hkrati napačno menila, da so bile edinstvene in dragocene funkcije družbe LuxOpCo v zvezi s poslovnimi dejavnostmi. Poleg tega ni dokazala niti, da ne obstajajo primerljivke za poslovne dejavnosti družbe LuxOpCo, niti tega, da ne bi bilo mogoče ločeno opredeliti plačila za te funkcije.

504 Dalje, iz točk 3.6 in 3.8 Smernic OECD v različici iz leta 1995 implicitno, vendar nujno izhaja, da je izbira metode porazdelitve dobička, vključno z različico analize prispevkov, odločilno odvisna od opredelitve zunanjih podatkov, katerih vir so neodvisna podjetja, da se tako določi vrednost prispevka vsakega podjetja, ki sodeluje v transakcijah. Vendar Komisija ni poskusila ugotoviti, ali so na voljo taki zanesljivi podatki, da bi lahko ugotovila, da je mogoče v obravnavani zadevi izbrati metodo porazdelitve dobička v različici analize prispevkov.

505 Poleg tega Komisija ni utemeljila, zakaj so bile funkcije družbe LuxOpCo v zvezi z razvojem neopredmetenih sredstev takšne, da bi morala biti v obravnavani zadevi ustrezna metoda analiza prispevkov, ne pa analiza preostanka (glej točko 568 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

506 Iz tega sledi, da Komisija, ker je zavrnila metodo porazdelitve dobička v različici analize preostanka in izbrala različico analize prispevkov, ni ustrezno utemeljila svoje metodološke izbire in torej ni izpolnila zahtev, navedenih v točki 501 zgoraj.

507 Ker je Komisija prvo podredno ugotovitev utemeljila s trditvijo, da bi bila v obravnavani zadevi edina ustrezna metoda analiza prispevkov, napaka, ugotovljena v točki 506 zgoraj, povzroči ničnost razlogovanja, s katerim je želela Komisija dokazati obstoj prednosti.

508 Splošno sodišče kljub temu meni, da je treba v nadaljevanju preučiti še trditve tožečih strank, v skladu s katerimi Komisija ni dokazala, da bi moralo biti plačilo družbe LuxOpCo višje, če bi bila uporabljena metoda porazdelitve dobička v različici analize prispevkov.

3) Dokazovanje, da bi moralo biti plačilo družbe LuxOpCo višje, če bi bila uporabljena metoda porazdelitve dobička (uporaba analize prispevkov)

509 Kot je bilo pojasnjeno zgoraj, je Komisija v točki 568 obrazložitve izpodbijanega sklepa menila, da bi metoda porazdelitve dobička v različici analize prispevkov, če bi bila uporabljena, nujno privedla do višjega plačila za družbo LuxOpCo. Komisija je zato menila, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, ker je bila z njim potrjena metoda izračuna licenčnine, ki jo je predlagala skupina Amazon, privedla do podcenitve plačila družbe LuxOpCo, tej družbi dodeljena prednost. Vendar je Komisija v točki 564 obrazložitve izpodbijanega sklepa kljub vsemu pojasnila, da njen namen ni določiti natančno tržno naravnano plačilo družbe LuxOpCo.

510 Kot je bilo navedeno v točkah od 317 do 320 zgoraj, je treba v zvezi s tem opozoriti, da napaka, ki jo je ugotovila Komisija, ne temelji na ugotovitvi, da nekatere funkcije družbe LuxOpCo, vključno z rutinskimi ali rednimi funkcijami, niso bile plačane. Komisija se je namreč kot izhodišče oprla na predpostavko, da je družba LuxOpCo izvajala vrsto edinstvenih in dragocenih funkcij in da bi bilo zato treba uporabiti metodo porazdelitve dobička v različici analize prispevkov.

511 Stranke se ne strinjajo o tem, ali je Komisiji na podlagi ugotovitve, navedene v točki 509 zgoraj, uspelo dokazati obstoj prednosti v korist družbe LuxOpCo.

512 Komisija bi morala za dokaz obstoja prednosti pokazati, da bi morala družba LuxOpCo, če bi se zanjo uporabila metoda porazdelitve dobička, prejeti višje plačilo v primerjavi s tistim, kar je dejansko prejela na podlagi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča.

513 Kot je bilo navedeno v točki 310 zgoraj, mora Komisija konkretno dokazati, da zaradi metodoloških napak, ki jih je ugotovila v vnaprejšnjem davčnem stališču, ni bilo mogoče priti do zanesljivega približka tržno utemeljenega izida in da je bil zaradi njih zmanjšan obdavčljivi dobiček, ne da bi bilo izključeno, da je v nekaterih primerih metodološka napaka takšna, da nikakor ne omogoča približka tržno utemeljenega izida in da nujno privede do podcenitve plačila, ki bi moralo biti prejeto pod tržnimi pogoji.

514 Enake preudarke je treba uporabiti, kadar Komisija meni, da je ugotovila napako v funkcijski analizi. Ni namreč izključeno, da lahko izračunano plačilo kljub napaki v funkcijski analizi ne odstopa od tržno utemeljenega izida, ki bi ga bilo mogoče ugotoviti, če bi bile funkcije pravilno upoštevane. V tem okviru je treba ugotoviti, da je verjetno, da bi nekatere funkcije, če niso bile pravilno ugotovljene in v okviru izračuna plačila niso bile upoštevane, morale biti plačane ter da bi moralo biti plačilo zadevnega podjetja, ker te dodatne funkcije niso bile upoštevane, višje. Vendar Komisija ne bi smela priti do takih ugotovitev, ne da bi konkretno preučila, ali bi lahko napaka, ugotovljena v funkcijski analizi, v obravnavani zadevi in ob upoštevanju posebnosti zadevne transakcije privedla do dodatnega plačila.

515 Nazadnje, ko Komisija v okviru pristojnosti, ki ji je podeljena s členom 107(1) PDEU, preučuje davčni ukrep, sprejet za tako integrirano podjetje, mora njegovo davčno breme, ki izhaja iz uporabe navedenega davčnega ukrepa, primerjati z davčnim bremenom, ki izhaja iz uporabe običajnih pravil, po katerih se v nacionalnem pravu obdavči podjetje v primerljivem dejanskem položaju, ki svoje dejavnosti opravlja pod tržnimi pogoji (glej v tem smislu sodbo z dne 24. septembra 2019, Nizozemska in drugi/Komisija, T-760/15 in T-636/16, EU:T:2019:669, točka 149). Če Komisija ugotovi napake v funkcijski analizi, na kateri temelji davčni ukrep, kakršen je zadevno vnaprejšnje davčno stališče, mora primerjati davčno breme integriranega podjetja, kot izhaja iz uporabe zadevnega davčnega ukrepa, z davčnim bremenom podjetja, dejavnega na trgu, ki izvaja funkcije, primerljive s funkcijami integriranega podjetja, kakršne je ugotovila Komisija. V zvezi s tem je treba poudariti, da taka primerjava še ne pomeni, da mora Komisija nujno opraviti povsem novo analizo, enako podrobno, kot je analiza, ki jo je opravila država članica za namene sprejetja zadevnega davčnega ukrepa. Čeprav ji ni treba opraviti take analize, pa mora opredeliti vsaj nekaj konkretnih elementov, na podlagi katerih lahko z gotovostjo ugotovi, da je tržno naravnano plačilo za funkcije družbe, kakršne je ugotovila Komisija, nujno višje od plačila, prejetega na podlagi zadevnega davčnega ukrepa.

516 Ob upoštevanju preudarkov, pravkar navedenih v točki 515 zgoraj, bi morala Komisija plačilo družbe LuxOpCo, izračunano po metodi, potrjeni v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, primerjati s tržno naravnanim plačilom, ki bi moralo biti prejeto ob upoštevanju funkcij družbe

LuxOpCo, ki jih je ugotovila sama Komisija v svoji funkcijski analizi. Komisija bi morala, če že ni dejansko uporabila metode porazdelitve dobička v različici analize prispevkov, opredeliti vsaj nekaj elementov, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti, da je bilo plačilo družbe LuxOpCo, izračunano na podlagi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča, nujno nižje od plačila, ki bi ga družba, ki deluje na prostem trgu, prejela, če bi izvajala funkcije, primerljive s funkcijami, ki jih je ugotovila Komisija v svoji funkcijski analizi. Natančneje, če je Komisija menila, da je bila analiza prispevkov ustrezna metoda izračuna, bi morala – namesto da se je omejila zgolj na nepreverjene domneve glede izida, do katerega bi privedla uporaba metode porazdelitve dobička v različici analize prispevkov – raziskati, ali na prostem trgu upoštevanje funkcij in tveganj, primerljivih s tistimi, ki jih je prevzemala družba LuxOpCo v okviru povezane transakcije (zlasti njenih funkcij in tveganj kot spletnega trgovca na drobno), dejansko privede do deleža dobička (za spletnega trgovca na drobno, primerljivega z družbo LuxOpCo), ki bi bil višji od dobička, do katerega je bila družba LuxOpCo upravičena v skladu z metodo izračuna iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča. Čeprav Komisiji ni bilo treba navesti točnih številk, bi morala v zvezi s tem navesti vsaj preverljive kazalnike.

517 V obravnavani zadevi je Komisija v izpodbijanem sklepu zgolj ugotovila, da bi družba LuxOpCo, če bi bila uporabljena metoda porazdelitve dobička v različici analize prispevkov, prejela višje plačilo, ni pa poskusila te metode uporabiti. Vendar Komisija ne more domnevati, kakšen bi bil izid na podlagi neke metode, niti kakšno plačilo bi bilo treba dodeliti za neko funkcijo. Kot je bilo že navedeno v točkah 515 in 516 zgoraj, mora namreč dokazati, da je bilo plačilo, potrjeno v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, nižje od zanesljivega približka tržno naravnanega plačila, izračunanega na podlagi metode porazdelitve dobička z analizo prispevkov.

518 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da Komisija ni poskusila preučiti, po kakšnem ključu bi bilo treba razporediti združeni dobiček družb LuxSCS in LuxOpCo, da bi izid ustrezal položaju, v katerem bi bili ti družbi samostojni podjetji, niti ni opredelila konkretnih elementov, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti, da bi zaradi funkcij družbe LuxOpCo v zvezi z razvojem neopredmetenih sredstev ali izvajanja funkcij sedeža nastala pravica do večjega deleža dobička v primerjavi z deležem dobička, dejansko izračunanega na podlagi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča.

519 Poleg tega je treba opozoriti, da so bili prispevki družbe LuxOpCo v zvezi z neopredmetenimi sredstvi (prispevek k razvoju majhnega dela tehnologije, k širjenju zbirke podatkov o strankah in k povečanju vrednosti znamke) in v zvezi z vodenjem poslovnih dejavnosti sicer povsem resnični, vendar ni mogoče na podlagi nobenega od elementov iz izpodbijanega sklepa izmeriti doprinosa teh funkcij v primerjavi s funkcijami družbe LuxSCS (dajanje na voljo tehnologije, ki ima ključno vlogo pri vodenju dejavnosti skupine Amazon in ustvarjanju dobička). Tako brez poglobljene analize ni mogoče prejudicirati, v kolikšnem obsegu bi bil za družbo LuxOpCo zaradi njenih prispevkov izračunan večji delež dobička, ustvarjenega v Evropi, kot je bil izračunan na podlagi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča.

520 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da Komisija ni dokazala obstoja prednosti, ampak kvečjemu verjetnost obstoja prednosti.

521 Kot je Komisija navedla na obravnavi, dejstvo, da se nekatera sredstva prenesejo brezplačno, ne da bi bile v plačilu družbe LuxOpCo, potrjenem z vnaprejšnjim davčnim stališčem, upoštevane te funkcije, sicer dokazuje, da je plačilo družbe LuxOpCo nižje od plačila, ki bi ga prejelo neodvisno podjetje pod tržnimi pogoji. Vendar je treba ugotoviti, da izpodbijani sklep ne vsebuje takega razlogovanja.

522 Sicer ni izključeno, da bi bila družba LuxOpCo, če bi izvajala več funkcij, kot jih je bilo upoštevanih za izračun njenega plačila, potrjenega v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, upravičena do dodatnega plačila. Vendar ostaja razlogovanje Komisije, kakršno je predstavljeno v izpodbijanem sklepu, teoretično in ne zadostuje kot dokaz, da je bila družbi LuxOpCo zaradi uporabe metode izračuna plačila, potrjenega z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, dejansko dodeljena prednost.

523 Komisija je v odgovorih na vprašanja Splošnega sodišča in na obravnavi sicer trdila, da je družba LuxOpCo v skladu z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem prejela samo približno 20 % združenega dobička družb LuxOpCo in LuxSCS ter da bi, če bi se zanjo uporabila metoda porazdelitve dobička v različici analize prispevkov – ob upoštevanju njenih edinstvenih in dragocenih funkcij – nujno prejela večji delež tega združenega dobička.

524 Vendar, prvič, je treba ugotoviti, da trditev, v skladu s katero naj bi družba LuxOpCo prejela le približno 20 % združenega dobička, ni vključena v del izpodbijanega sklepa v zvezi s prvo podredno ugotovitvijo niti v izpodbijani sklep kot celoto. To številko je mogoče kvečjemu izračunati na podlagi različnih številčnih podatkov iz izpodbijanega sklepa. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se navedena številka, to je 20 % združenega dobička družb LuxOpCo in LuxSCS, ujema z dobičkom iz poslovanja družbe LuxOpCo po odbitku licenčnine, plačane družbi LuxSCS v skladu z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem.

525 Drugič, Komisija ni v izpodbijanem sklepu predložila nobenega konkretnega elementa, s katerim bi dokazala, da približno 80 % združenega dobička družb LuxOpCo in LuxSCS, pripisanega družbi LuxSCS kot plačilo za njen prispevek, torej dajanje na voljo neopredmetenih sredstev, ni bilo v skladu z neodvisnim tržnim načelom niti da pripis približno 20 % združenega dobička ne pomeni zadostnega plačila ob upoštevanju prispevkov družbe LuxOpCo.

526 Tretjič, kot je navedla skupina Amazon na obravnavi, Komisija v izpodbijanem sklepu ni trdila, da bi bilo treba družbi LuxOpCo pripisati dodatno plačilo poleg plačila, izračunanega na podlagi TNMM. Ugotovitev, da bi bilo treba uporabiti metodo porazdelitve dobička z analizo prispevkov, namreč pomeni zavrnitev prvotno izračunanega plačila na podlagi uporabe TNMM in izvedbo povsem novega izračuna. Vendar ni izključeno, da bi bilo plačilo družbe LuxOpCo, izračunano v skladu z metodo porazdelitve dobička z analizo prispevkov, nižje od plačila, izračunanega na podlagi TNMM, kakršno je bilo potrjeno z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem.

527 Na eni strani je treba ugotoviti, da je skupina Amazon med upravnim postopkom Komisiji predložila poročilo v zvezi s stopnjo dodatka za podjetja, ki se ukvarjajo s spletnimi maloprodajnimi dejavnostmi, to je poročilo [*zaupno*]. Stopnja dodatka za spletne maloprodajne dejavnosti je povprečno znašala 0,5 % skupnih stroškov spletnih trgovcev na drobno. Ne da bi bilo treba preveriti, ali je skupina Amazon ob upoštevanju tega elementa upravičeno trdila – kot je to storila na obravnavi – da ta stopnja dokazuje, da je bilo plačilo družbe LuxOpCo v obravnavanem obdobju „udobno“, je treba ugotoviti, da bi morala Komisija ob upoštevanju navedenega poročila bolj poglobljeno preučiti, ali se je plačilo družbe LuxOpCo za njene funkcije spletnega trgovca na drobno ujemalo s tržno utemeljenim izidom. Brez take preučitve ni mogoče z gotovostjo trditi, da bi lahko družba LuxOpCo za svoje funkcije, povezane s poslovnimi dejavnostmi, prejela višje plačilo.

528 Na drugi strani so ostale na ravni razvojnih dejavnosti, ki jih je opravljala skupina Amazon, funkcije družbe LuxOpCo v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, zlasti glede tehnologije, omejene. Ni torej očitno, da so bile te funkcije takšne, da bi moral biti delež dobička, ki ga je bilo mogoče pripisati družbi LuxOpCo, večji od 20 % združenega dobička družb LuxSCS in LuxOpCo.

529 Ker torej niso na voljo elementi v zvezi s ključem za porazdelitev, ki bi ga bilo treba upoštevati, ni mogoče ugotoviti, kako visoko plačilo bi morala družba LuxOpCo prejeti pod običajnimi tržnimi pogoji, in še toliko manj opredeliti, ali je to plačilo nižje ali višje od plačila, prejetega v skladu z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem.

530 Iz tega izhaja, da Komisiji ni uspelo dokazati, da bi bilo plačilo družbe LuxOpCo, če bi bila uporabljena metoda porazdelitve dobička v različici analize prispevkov, višje. S prvo podredno ugotovitvijo torej ni mogoče utemeljiti sklepa, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi LuxOpCo dodeljena gospodarska prednost. Poleg tega, da Komisija ni poskusila opredeliti, kakšno bi bilo tržno naravnano plačilo družbe LuxOpCo ob upoštevanju funkcij, ki jih je ta institucija ugotovila v lastni funkcijski analizi, prva podredna ugotovitev ne vsebuje niti konkretnih elementov, s katerimi bi bilo mogoče pravno zadostno dokazati, da so napake v funkcijski analizi in metodološka napaka, ki jo je Komisija ugotovila v zvezi z izbiro metode kot take, dejansko privedle do zmanjšanja davčnega bremena družbe LuxOpCo.

531 Nobena od drugih trditev, ki jih je navedla Komisija, ne more omajati teh ugotovitev.

532 Prvič, kot je Komisija navedla na obravnavi, je sicer res treba razlikovati med dokazom prednosti in količinsko opredelitvijo prednosti. Tako ni izključeno, da je mogoče dokazati, da metodološka napaka nujno privede do nižjega plačila, ne da bi bilo to znižanje plačila količinsko opredeljeno. Kot pa je bilo ugotovljeno v točki 529 zgoraj, izpodbijani sklep iz obravnavane zadeve ne vsebuje elementov, s katerimi bi bilo mogoče dokazati, da bi uporaba metode porazdelitve dobička z analizo prispevkov namesto TNMM nujno privedla do višjega plačila.

533 Drugič, kot je Komisija navedla na obravnavi, Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon sicer ne zanikata, da bi moralo biti družbi LuxOpCo, če bi bistveno prispevala k razvoju neopredmetenih sredstev, dodeljeno dodatno plačilo.

534 Kot pa je na obravnavi trdila skupina Amazon in kot je bilo navedeno v točki 526 zgoraj, Komisija ni trdila, da bi bilo treba izračunati dodatno plačilo poleg plačila, izračunanega na podlagi zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča. Komisija je namreč menila, da metoda prispevkov z analizo preostanka v obravnavani zadevi ni bila ustrezna. Iz tega izhaja, da je Komisija zgolj trdila, da bi izračun plačila družbe LuxOpCo v skladu z metodo porazdelitve dobička v različici analize prispevkov privedel do višjega plačila, kot je bilo izračunano v skladu s TNMM. Ker bi analiza prispevkov pomenila, da se prvotno izračunano plačilo na podlagi uporabe TNMM ne upošteva in se izvede povsem nov izračun, ni izključeno, da bi bilo plačilo družbe LuxOpCo, izračunano v skladu z metodo porazdelitve dobička z analizo prispevkov, nižje od plačila, izračunanega v skladu s TNMM, kakršno je bilo potrjeno z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem.

535 Tretjič, zavrniti je treba trditev iz vlog Komisije, da bi uporaba metode porazdelitve dobička nujno privedla do višjega plačila družbe LuxOpCo, ker bi to privedlo do porazdelitve preostalega dobička med družbi LuxOpCo in LuxSCS, namesto da bi bil preostali dobiček v celoti pripisan družbi LuxSCS, ter trditev, da za dokaz obstoja prednosti ni bilo treba uporabiti metode porazdelitve dobička, ker ta metoda vključuje porazdelitev preostalega dobička.

536 Ugotoviti je namreč treba, da je mogoče tako porazdelitev preostalega dobička upoštevati samo v okviru uporabe analize preostanka. Vendar je iz izpodbijanega sklepa, zlasti iz točk 567 in 568 njegove obrazložitve, jasno razvidno, da bi bilo po mnenju Komisije mogoče v obravnavani zadevi za namene uporabe metode porazdelitve dobička veljavno uporabiti samo analizo prispevkov, ne pa analize preostanka. Kot pa je bilo pojasnjeno v točki 534 zgoraj, analiza prispevkov zajema neposredno porazdelitev združenega dobička med različnimi strankami v transakciji in se v njej ne upošteva prvotno izračunano plačilo za družbo LuxOpCo. Torej ni mogoče predpostaviti, da bi uporaba metode porazdelitve dobička nujno privedla do višjega plačila za družbo LuxOpCo.

537 Iz vsega navedenega torej izhaja, da Komisiji v okviru prve podredne ugotovitve ni uspelo dokazati, da je bila z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem družbi LuxOpCo dodeljena prednost.

538 Zato je treba sprejeti tožbene razloge in trditve, s katerimi se izpodbija prva podredna ugotovitev.

c) Druga podredna ugotovitev o prednosti

539 Komisija je v okviru druge podredne ugotovitve obstoja prednosti, zlasti v točki 569 obrazložitve izpodbijanega sklepa, navedla, da tudi če bi se luksemburški davčni organi upravičeno strinjali z domnevo, da je družba LuxSCS izvajala edinstvene in dragocene funkcije v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, in tudi če bi nato upravičeno šteli, da je družba LuxOpCo izvajala zgolj redne funkcije upravljanja, izbira kazalnika ravni dobička, ki temelji na operativnih stroških, pri metodi določanja transfernih cen, potrjeni z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, ne bi bila ustrezna. Iz točk od 569 do 574 obrazložitve izpodbijanega sklepa je razvidno, da bi bilo lahko po mnenju Komisije plačilo družbe LuxOpCo, če bi luksemburški davčni organi kot kazalnik ravni dobička v okviru uporabe TNMM upoštevali vse stroške družbe LuxOpCo, kot naj bi bilo to storjeno v poročilu o transfernih cenah iz leta 2003, višje od plačila, upoštevanega v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču. Zato bi bila višja tudi davčna osnova te družbe.

540 Komisija je v utemeljitev svoje druge podredne ugotovitve prednosti opozorila, da so bili v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču kot kazalnik ravni dobička upoštevani operativni stroški, medtem ko naj bi bili v poročilu o transfernih cenah iz leta 2003, na katerem je prošnja za vnaprejšnje davčno stališče temeljila, kot kazalnik ravni dobička uporabljeni skupni stroški. Dalje, Komisija je navedla, da je skupina Amazon v upravnem postopku priznala, da obstaja neskladje med metodo, potrjeno v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, in metodo, predlagano v poročilu o transfernih cenah iz leta 2003. V zvezi s tem naj bi skupina Amazon zgolj trdila, da to neskladje ni vplivalo na rezultat, saj so operativni stroški pomenili najpomembnejši del skupnih stroškov primerljivih podjetij, preučenih v poročilu o transfernih cenah iz leta 2003 (točka 571 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Komisija je v odgovor na te trditve na eni strani navedla, da izbira primerljivih podjetij, ki so knjižila nizke stroške blaga, čeprav so ti stroški pomenili glavni del stroškov družbe LuxOpCo, „kaže“ na slabo izbiro primerljivih podjetij. Na drugi strani je navedla, da je imelo več primerljivih podjetij, upoštevanih za analizo primerljivosti, visoke stroške blaga, surovin in potrošnega materiala (točka 572 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

541 Komisija je ugotovila, da skupni stroški pomenijo večjo osnovo kot operativni stroški, zato bi bil obdavčljivi dohodek družbe LuxOpCo višji, če bi se kot kazalnik ravni dobička – kot naj bi to storili avtorji poročila o transfernih cenah iz leta 2003 – obdržali skupni stroški (točka 574 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Komisija je kot ponazoritev te ugotovitve v preglednici 20 izpodbijanega sklepa primerjala obdavčljivi dobiček družbe LuxOpCo na podlagi zadevnega

vnaprejšnjega davčnega stališča z dobičkom družbe LuxOpCo v višini [*zaupno*] % skupnih stroškov brez zgornje meje. V skladu s to preglednico bi za leta od 2006 do 2013 prvi znašal [*zaupno*] milijonov EUR, drugi pa [*zaupno*] milijonov EUR.

542 Na prvem mestu, ugotoviti je treba, da je Komisija na obravnavi navedla, da ni v okviru druge podredne ugotovitve, kot je navedena v točkah od 569 do 574 obrazložitve izpodbijanega sklepa, „nikoli rekla“, da so skupni stroški najustreznejši. Trdila naj bi samo, da operativni stroški niso ustrezen kazalnik dobička za določitev plačila družbe LuxOpCo. V preostalem naj bi se zgolj ravnala po logiki, ki so jo uporabili avtorji poročila o transfernih cenah iz leta 2003. Povedano drugače, skupne stroške naj bi za določitev tržno naravnanega plačila za družbo LuxOpCo uporabila izključno zato, ker so to storili avtorji poročila o transfernih cenah iz leta 2003.

543 Kot je bilo navedeno v točki 125 zgoraj, je treba zvezi s tem opozoriti, da dokazno breme, kar zadeva dokazovanje pogojev iz člena 107(1) PDEU, nosi Komisija. Dokazati mora zlasti obstoj prednosti v korist podjetja, za katero meni, da je prejemnik državne pomoči. Ta prednost mora biti dejanska prednost.

544 Spomniti je treba, da se v obravnavani zadevi vprašanje v zvezi z obstojem prednosti nanaša na preučitev, ali je licenčnina, ki jo je družba LuxOpCo dolgovala družbi LuxSCS in na katero se nanaša formula za izračun, potrjena z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, v skladu z neodvisnim tržnim načelom ali ne. Komisija je v zvezi s tem ugotovila napake pri uporabi TNMM, ki jo je predlagala skupina Amazon in je bila potrjena z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem. Natančneje, Komisija je ugotovila napako pri izbiri kazalnika ravni dobička, potrjenega z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem.

545 Kot pa je bilo že navedeno, zgolj ugotovitev metodološke napake načeloma sama po sebi ne zadostuje za dokaz, da je bila z davčnim stališčem določeni družbi dodeljena prednost, in s tem za ugotovitev obstoja državne pomoči v smislu člena 107 PDEU (glej točko 123 zgoraj). Poleg tega, kot je bilo že navedeno, dokazno breme glede pogojev za obstoj državne pomoči nosi Komisija (glej točko 125 zgoraj).

546 Iz tega izhaja, da bi morala v obravnavani zadevi Komisija dokazati, da je napaka pri izbiri kazalnika, ki jo je ugotovila, privedla ne samo do drugačnega rezultata, ampak tudi do zmanjšanja davčnega bremena upravičenca iz zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča. Za to bi morala odgovoriti na vprašanje, kateri kazalnik ravni dobička bi bil dejansko ustrezen.

547 Glede na razlago, ki jo je Komisija v zvezi s točkami od 569 do 574 obrazložitve izpodbijanega sklepa podala na obravnavi – to je, da je skupne stroške uporabila ne zato, ker bi bili najustreznejši kazalnik ravni dobička, ampak samo za namene prenosa „logike“, na kateri je temeljilo poročilo o transfernih cenah iz leta 2003 (glej točko 542 zgoraj) – je treba ugotoviti, da Komisija ni poskusila dokazati, da bi bilo to tržno naravnano plačilo, in še toliko manj, da je bilo plačilo družbe LuxOpCo, potrjeno z zadevnim vnaprejšnjim davčnim stališčem, nižje od plačila, ki bi ga družba LuxOpCo prejela pod običajnimi tržnimi pogoji.

548 Iz tega izhaja, da Komisiji z drugo podredno ugotovitvijo ni uspelo dokazati obstoja prednosti.

549 Na drugem mestu, zaradi izčrpnosti je treba še dodati, da tudi če bi bilo treba šteti, da je Komisija v točkah od 569 do 574 obrazložitve izpodbijanega sklepa dejansko menila, da so skupni stroški ustrezen kazalnik ravni dobička (v nasprotju z zgolj prenosom – ki je povsem neuporaben –

logike, na kateri temelji poročilo o transfernih cenah iz leta 2003), preudarkov, s katerimi je utemeljena druga podredna ugotovitev prednosti in ugotovitev, ki jo je Komisija predstavila v točki 547 obrazložitve izpodbijanega sklepa, ne bi bilo mogoče sprejeti.

550 V zvezi s tem je treba namreč opozoriti in hkrati poudariti, da se je Komisija, kot je bilo navedeno v točki 569 obrazložitve izpodbijanega sklepa, pri drugi podredni ugotovitvi o prednosti oprla – in torej ugotovila, da je izbira operativnih stroškov pomenila metodološko napako – na tezo, da je družba LuxSCS izvajala edinstvene in dragocene funkcije, medtem ko je družba LuxOpCo izvajala samo „redne funkcije upravljanja“. Premisa luksemburških davčnih organov, kakršno je Komisija sprejela v točki 569 obrazložitve izpodbijanega sklepa, je bila torej ta, da je družba LuxOpCo izvajala zgolj omejene funkcije družbe za upravljanje.

551 Vendar iz Smernic OECD v različici iz leta 1995 ni razvidno, da bi bili skupni stroški ustrezen kazalnik ravni dobička za plačilo družbe za upravljanje. Ker je dejavnost družbe za upravljanje podobna dejavnosti družbe, ki zagotavlja storitve in katere vrednost ni povezana z obsegom prodaje in obsegom nakupov surovin kot takih, je bilo v skladu s Smernicami OECD v različici iz leta 1995 mogoče za opredelitev ustreznega kazalnika dobička namesto skupnih stroškov upoštevati operativne stroške takega podjetja.

552 V obravnavani zadevi, prvič, je Komisija s tem, da je v točkah 572 in 573 obrazložitve izpodbijanega sklepa za izračun plačila družbe LuxOpCo napotila na skupne stroške – ne pa na operativne stroške – dejansko odstopila od premise, ki si jo je sama postavila v točki 569 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

553 V nasprotju s pristopom, navedenim v točki 569 obrazložitve izpodbijanega sklepa, po katerem naj bi se družba LuxOpCo štela za družbo, ki je „izvajala funkcije upravljanja“, presoje iz točke 572 obrazložitve izpodbijanega sklepa temeljijo na predpostavki, da je bila ta družba „podjetje za prodajo na drobno“. Po natančnejšem pregledu je Komisija dala prednost izbiri skupnih stroškov, ker naj bi bila družba LuxOpCo trgovec na drobno, ne pa ker bi bila „družba, ki je izvajala funkcije upravljanja“. Ob upoštevanju premise iz točke 569 obrazložitve izpodbijanega sklepa bi morala Komisija poskusiti dokazati kazalnik ravni dobička družbe za upravljanje, ne pa podjetja, ki je opravljalo dejavnosti trgovca na drobno.

554 Drugič, kot je razvidno iz točke 551 zgoraj, kar zadeva družbe za upravljanje, iz Smernic OECD v različici iz leta 1995 na splošno ni jasno razvidno, da so skupni stroški ustrezen kazalnik ravni dobička.

555 Ni sicer mogoče že takoj izključiti, da so v zvezi s točno določeno družbo za upravljanje iz posebnih razlogov, značilnih posebej zanjo, ustrezen kazalnik ravni dobička za to družbo prav skupni stroški. Vendar Komisija ni navedla razloga, s katerim bi bilo mogoče v posebnem primeru družbe LuxOpCo kot družbe za upravljanje utemeljiti to, da se kot ustrezen kazalnik ravni dobička izberejo skupni stroški.

556 Tretjič, če bi bilo že treba sprejeti, da so skupni stroški kazalnik ravni dobička, najbolje prilagojen položaju družbe LuxOpCo kot trgovca na drobno (glej točko 572 obrazložitve izpodbijanega sklepa), je treba ugotoviti, da Komisija ni nikakor analizirala problematike izbire ustreznega kazalnika dobička za družbo LuxOpCo kot organizatorja tržnice (*marketplace*) za prodajalce kot tretje osebe. Poleg tega, kar zadeva lastno prodajo, Komisija ni preučila, v kolikšnem obsegu bi bili skupni stroški ustrezen kazalnik ravni dobička za dejavnost družbe LuxOpCo kot spletnega trgovca na drobno.

557 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Komisija v odgovoru na pisno vprašanje Splošnega sodišča navedla, da je uporaba dodatka na operativne stroške – ne pa na skupne stroške – kot kazalnika ravni dobička za dejavnosti distribucije dovoljena, če testna stranka deluje kot posrednik in ne tvega lastnih sredstev zlasti z nakupom blaga, ki ga proda naprej. V zvezi s tem se je oprla na odstavka 2.101 in 2.102 Smernic OECD v različici iz leta 2010, ki pa jih v obravnavani zadevi ni mogoče upoštevati.

558 Če bi bilo treba sprejeti, da je tako priporočilo izhajalo že iz Smernic OECD v različici iz leta 1995 in ga je bilo v obravnavani zadevi mogoče upoštevati, je treba ugotoviti, da je imela družba LuxOpCo kot organizator tržnice z vidika prodajalcev kot tretjih oseb samo vlogo posrednika med prodajalci kot tretjimi osebami in potrošniki ter da ni tvegala lastnih sredstev v zvezi s prodajo teh prodajalcev.

559 Nazadnje, če bi bilo treba sprejeti, da je lahko Komisija utemeljeno menila, da so skupni stroški ustrezen kazalnik za družbo LuxOpCo kot spletnega trgovca na drobno, bi bilo treba zaradi izbire skupnih stroškov kot kazalnika ravni dobička za to družbo – ob upoštevanju dejstva, da je ta družba za maloprodajne dejavnosti uporabljala tehnologijo, zlasti tisto v zvezi s samodejnim določanjem cen – stopnjo, ki bi jo bilo treba uporabiti, prilagoditi navzdol, da bi se tako upoštevale materialne razlike med strukturo stroškov družbe LuxOpCo in strukturo stroškov tradicionalnih trgovcev na drobno.

560 Vendar Komisija takih prilagoditev ni predvidela in jih je še manj izvedla.

561 Na drugem mestu, v skladu s preglednico 20 izpodbijanega sklepa, naj bi plačilo družbe LuxOpCo, izračunano na podlagi dodatka v višini [*zaupno*] % na skupne stroške družbe LuxOpCo, znašalo od 2 do 3 milijarde EUR.

562 Skupina Amazon je na obravnavi trdila – ne da bi ji Komisija v zvezi s tem nasprotovala – da je bilo plačilo družbe LuxOpCo, ki ga je izračunala Komisija, višje od „skupnega dobička“, ustvarjenega v Uniji, ki je po njenih navedbah znašal od 1 do 1,5 milijarde EUR. Plačilo, ki ga je izračunala Komisija v okviru druge podredne ugotovitve, naj bi se ujemalo z dvakratnikom vrednosti celotnega dobička skupine Amazon v Evropi in naj zato ne bi bilo realistično. Vendar je treba kljub vsemu ugotoviti – kot je razvidno iz priloge C1 v zadevi T-318/18, na katero je skupina Amazon napotila na obravnavi – da se znesek od 1 do 1,5 milijarde EUR ne ujema s samo računovodskim dobičkom družbe LuxOpCo v obravnavanem obdobju, ampak se ujema s konsolidiranim dobičkom družb LuxSCS in LuxOpCo, zato so iz njega izvzeti zneski, ki jih je družba LuxSCS plačala na podlagi dogovora o delitvi stroškov in pogodbe o pristopu.

563 Vsekakor je iz primerjave med plačilom družbe LuxOpCo, izračunanim na podlagi stopnje [*zaupno*] % skupnih stroškov za vsako leto obravnavanega obdobja, kot je navedeno v zadnji vrstici preglednice 20 izpodbijanega sklepa, in dobičkom iz poslovanja (operativnim dobičkom) te družbe za ista leta, kot ga je opredelila Komisija v osmi vrstici preglednice 2 izpodbijanega sklepa, razvidno, da bi bilo plačilo družbe LuxOpCo, izračunano v skladu z drugo podredno ugotovitvijo prednosti, večje od njenega dobička iz poslovanja za leti 2012 in 2013. Tak izid pa očitno odstopa od tržno utemeljenega izida.

564 Iz navedenega izhaja, da uporaba stopnje v višini [*zaupno*] % za skupne stroške družbe LuxOpCo, na kateri temelji druga podredna ugotovitev, ne privede do zanesljivih rezultatov za izračun plačila družbe LuxOpCo za celotno obravnavano obdobje. Torej se izid ne ujema s tržno naravnanim plačilom, zato je treba ugotoviti, da s tem izračunom, ki ga je Komisija opravila v okviru druge

podredne ugotovitve, ni mogoče dokazati, da je bila zaradi izbire operativnih stroškov kot kazalnika ravni dobička, potrjenega v zadevnem vnaprejšnjem davčnem stališču, družbi LuxOpCo dodeljena prednost.

565 Torej je treba sprejeti tožbene razloge in trditve, s katerimi Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon izpodbijata utemeljenost druge podredne ugotovitve prednosti.

d) Tretja podredna ugotovitev o prednosti

566 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v okviru tretjega očitka iz drugega dela prvega tožbenega razloga v zadevi T-816/17 in petega tožbenega razloga v zadevi T-318/18 izpodbijata tretjo podredno ugotovitev Komisije v zvezi z obstojem davčne prednosti v korist družbe LuxOpCo (oddelek 9.2.2.3 izpodbijanega sklepa).

567 Kot je bilo navedeno v točki 68 zgoraj, je treba spomniti, da je Komisija v okviru tretje podredne ugotovitve v bistvu menila, da vključitev zgornje meje, v skladu s katero plačilo družbe LuxOpCo ni smelo preseči 0,55 % njene letne prodaje, v metodi določanja transfernih cen ni bila ustrezna in da je bila zato družbi LuxOpCo dodeljena prednost, saj naj bi to privedlo do znižanja obdavčljivega dohodka.

568 Natančneje, Komisija je ugotovila, da je davčna uprava v davčnih letih 2006, 2007, 2011, 2012 in 2013 sprejela davčne obračune, v katerih je bil obdavčljivi dohodek družbe LuxOpCo določen z zgornjo mejo v višini 0,55 % njene letne prodaje (točka 575 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

569 Komisija je menila, da niti poročilo o transfernih cenah iz leta 2003, niti naknadne analize, niti trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon med upravnim postopkom ne utemeljujejo vključitve te zgornje meje (točki 576 in 577 obrazložitve izpodbijanega sklepa). K temu je v točki 577 obrazložitve izpodbijanega sklepa dodala, da je uporaba zgornje meje pomenila dodatno znižanje pri napačni uporabi dodatka na operativne stroške in zato ni mogla biti znotraj razpona primerljivih tržnih cen.

570 Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon menita, da je Komisija napačno menila, da je bila zaradi vključitve zgornje meje družbi LuxOpCo dodeljena prednost.

571 Na eni strani trdita, da je bil namen vključitve zgornje meje družbo LuxOpCo prisiliti k učinkovitemu delovanju in zmanjšanju stroškov. Na drugi strani poudarjata, da zaradi uporabe zgornje meje plačilo družbe LuxOpCo vsekakor ni bilo nikoli izključeno iz razpona primerljivih tržnih cen, kar naj bi dokazovalo poročilo o transfernih cenah iz leta 2017.

572 Komisija izpodbija te trditve.

573 V zvezi s tem trdi, da mehanizem spodnje in zgornje meje v Smernicah OECD ni določen in zanj z vidika transfernih cen ni nobene utemeljitve. K temu še dodaja, da v nasprotju s trditvijo Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon uporaba takega mehanizma ni utemeljena s ciljem zagotovitve nizkega in stabilnega plačila družbi LuxOpCo, saj je že sam namen TNMM prav zagotoviti tako plačilo stranki, za katero se uporabi.

574 Najprej je treba ugotoviti – kot je potrdila tudi Komisija v odgovorih na pisna vprašanja Splošnega sodišča – da je tretja podredna ugotovitev neodvisna in samostojna v odnosu do druge podredne ugotovitve. Kot je namreč razvidno iz zadnjega stavka točke 575 obrazložitve izpodbijanega sklepa, se je Komisija v okviru te tretje ugotovitve kot izhodišče oprla na premiso, da je mogoče operativne stroške uporabiti kot kazalnik ravni dobička.

575 Kot je Komisija upravičeno navedla v izpodbijanem sklepu in svojih vlogah, ni mehanizem spodnje in zgornje meje nikakor utemeljen niti nima nobene gospodarske podlage. Težko si je namreč predstavljati, da bi podjetje pod tržnimi pogoji sprejelo, da se za njegovo plačilo določi zgornja meja v višini odstotnega deleža njegove letne prodaje. Poleg tega je mogoče s TNMM zagotoviti nizko, vendar stabilno plačilo, ne da bi bil potreben mehanizem spodnje in zgornje meje. Tak mehanizem ni predviden niti v Smernicah OECD v različici iz leta 1995. V skladu s TNMM se namreč opredelita samo kazalnik dobička in stopnja dodatka.

576 Komisija je torej pravilno menila, da vključitev take zgornje meje pomeni metodološko napako.

577 Vendar zgolj ta ugotovitev ne zadostuje za dokaz obstoja prednosti.

578 Ugotoviti je namreč treba, da je za vsako leto uporabe zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča plačilo družbe LuxOpCo tudi po uporabi mehanizma zgornje meje ostalo v razponu primerljivih tržnih cen, izračunanem na podlagi poročila o transfernih cenah iz leta 2003, torej med [*zaupno*] in [*zaupno*] % operativnih stroškov. Komisija poleg tega te ugotovitve ne izpodbija.

579 Kot je poleg tega pojasnila tudi sama Komisija na obravnavi, je treba plačilo, če se umešča v interkvartilni razpon, načeloma obravnavati kot tržno naravnano plačilo.

580 Komisija je sicer res pojasnila, da taka ugotovitev ni mogoča, če primerljiva podjetja, na podlagi katerih je bil ta razpon izračunan, niso bila pravilno izbrana.

581 Vendar Komisija v okviru tretje podredne ugotovitve ni izpodbijala razpona primerljivih tržnih cen niti izbire primerljivih podjetij, na podlagi katere je bil ta razpon izračunan.

582 Komisija je namreč v točki 575 obrazložitve izpodbijanega sklepa luksemburškim organom očitala, da so sprejeli, da se obdavčljivi dohodek družbe LuxOpCo določi z uporabo zgornje meje, „namesto da bi bil določen v višini [*zaupno*] % njenih operativnih stroškov“. Ugotoviti je torej treba, da Komisija v okviru tretje podredne ugotovitve ne izpodbija stopnje donosa, na podlagi katere je bila zgornja meja uporabljena, ampak samo zgornjo mejo kot tako.

583 Dalje, na eni strani iz točk od 575 do 578 obrazložitve izpodbijanega sklepa ni razvidno, da bi Komisija izpodbijala razpon primerljivih tržnih cen, izračunan v poročilu o transfernih cenah iz leta 2003, ki znaša med [*zaupno*] in [*zaupno*] % operativnih stroškov. Čeprav je namreč v točki 577 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da sta Veliko vojvodstvo Luksemburg in skupina Amazon v upravnem postopku trdila, da ni bil obdavčljivi dohodek družbe LuxOpCo nikoli zunaj razpona primerljivih tržnih cen, ni izpodbijala razpona kot takega, ampak je zgolj trdila, da je uporaba zgornje meje pomenila dodatno znižanje k znižanju, opredeljenem v okviru druge podredne ugotovitve. Kot pa je bilo ugotovljeno v točki 574 zgoraj, sta druga in tretja podredna ugotovitev samostojni in neodvisni.

584 Na drugi strani Komisija v točkah od 575 do 578 obrazložitve izpodbijanega sklepa ni izpodbijala niti izbire primerljivih podjetij, uporabljenih za izračun razpona primerljivih tržnih cen. Točka 571 obrazložitve izpodbijanega sklepa, v kateri je napotila na napako pri izbiri primerljivih podjetij, spada v drugo podredno ugotovitev. Kot pa je bilo navedeno v točki 574 zgoraj, je tretja podredna ugotovitev samostojna in neodvisna od preostalih ugotovitev.

585 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da Komisija ne glede na to, kako neustrezen je bil morda mehanizem zgornje meje, in tudi če ni bil določen s Smernicami OECD v različici iz leta 1995, ni dokazala, da je ta mehanizem vplival na to, da je bila licenčnina, ki jo je družba LuxOpCo plačala družbi LuxSCS, v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

586 Torej zgolj ugotovitev, da je bila za leta 2006, 2007, 2011, 2012 in 2013 uporabljena zgornja meja, še ne zadostuje kot dokaz, da se plačilo, ki ga je družba LuxOpCo prejela za ta leta, ni ujemalo s približkom tržno utemeljenega izida.

587 Komisija je namreč ugotovila kvečjemu metodološko napako pri izračunu plačila družbe LuxOpCo, ne da bi ji uspelo dokazati, da se je zaradi te napake plačilo družbe LuxOpCo tako zelo umetno znižalo, da taka raven plačila pod tržnimi pogoji ne bi bila mogoča.

588 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da Komisija s tretjo podredno ugotovitvijo ni dokazala obstoja prednosti za družbo LuxOpCo.

589 Zato je treba sprejeti tožbene razloge in trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon, s katerimi izpodbijata tretjo podredno ugotovitev prednosti.

590 Iz vsega navedenega torej izhaja, da Komisiji z nobeno od ugotovitev iz izpodbijanega sklepa ni uspelo pravno zadostno dokazati obstoja prednosti v smislu člena 107(1) PDEU. Zato je treba izpodbijani sklep razglasiti za ničen v celoti, ne da bi bilo treba preučiti druge tožbene razloge in trditve Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon.

Stroški

591 V skladu s členom 134(1) Poslovnika se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Komisija ni uspela, zato se ji v skladu s predlogi Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon naloži, da poleg svojih stroškov nosi tudi stroške Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon.

592 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Irska nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (sedmi razširjeni senat)

razsodilo:

1. **Zadevi T-816/17 in T-318/18 se združita za izdajo te sodbe.**

2. **Sklep Komisije (EU) 2018/859 z dne 4. oktobra 2017 o državni pomoči SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN), ki jo je Luksemburg odobril skupini Amazon, se razglasi za ničen.**

3. **Evropska komisija nosi svoje stroške, stroške Velikega vojvodstva Luksemburg ter stroške družb Amazon.com, Inc. in Amazon EU Sàrl.**

4. **Irska nosi svoje stroške.**

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 12. maja 2021.

Podpisi

Kazalo

I. Dejansko stanje . . . 2

A. Zadevno vnaprejšnje davčno stališče . . . 3

B. Upravni postopek pred Komisijo . . . 4

C. Izpodbijani sklep . . . 5

1. Predstavitev dejanskega in pravnega okvira . . . 5

a) Predstavitev skupine Amazon . . . 5

b) Predstavitev zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča . . . 7

c) Predstavitev upoštevnega nacionalnega pravnega okvira . . . 8

d) Predstavitev okvira OECD za transferne cene . . . 8

2. Presoja zadevnega vnaprejšnjega davčnega stališča . . . 9

a) Analiza obstoja prednosti . . . 10

1) Glavna ugotovitev glede prednosti . . . 10

2) Podredne ugotovitve obstoja prednosti . . . 12

b) Selektivnost ukrepa . . . 13

c) Opredelitev upravičenca do pomoči . . . 13

II. Postopek in predlogi strank . . . 13

A. Postopek v zadevi T-816/17 . . . 13

1. Sestava senata in prednostno obravnavanje . . . 14

2. Intervencija . . . 14

3. Predlogi za zaupno obravnavanje . . . 14

4. Predlogi strank . . . 14

B. Postopek v zadevi T-318/18 . . . 15

1. Sestava senata in prednostno obravnavanje . . . 15

2. Predlogi za zaupno obravnavanje . . . 15

3. Predlogi strank . . . 15

C. Združitev zadev in ustni del postopka . . . 16

III. Pravo . . . 16

A. Združitev zadev T-816/17 in T-318/18 za izdajo skupne končne sodbe . . . 16

B. Navajani tožbeni razlogi in trditve . . . 17

1. Uvodne ugotovitve . . . 18

a) Določitev pogojev za uporabo člena 107(1) PDEU v okviru nacionalnih davčnih ukrepov . . . 18

b) Dokazno breme . . . 20

c) Intenzivnost nadzora, ki ga mora opraviti Splošno sodišče . . . 20

2. Tožbeni razlogi in trditve, s katerimi se izpodbija glavna ugotovitev o prednosti . . . 21

a) Dopustnost nekaterih trditev Irske glede obstoja prednosti . . . 22

b) Utemeljenost tožbenih razlogov in trditev Velikega vojvodstva Luksemburg in skupine Amazon, ki se nanašajo na glavno ugotovitev o prednosti . . . 23

1) Časovna upoštevnost nekaterih smernic OECD, ki jih je Komisija uporabila za namene uporabe TNMM . . . 24

2) Domnevne napake Komisije pri uporabi TNMM v izpodbijanem sklepu . . . 25

i) Funkcijska analiza in izbira družbe LuxSCS kot testne stranke s strani Komisije . . . 26

– Funkcije in sredstva družbe LuxSCS . . . 28

– Tveganja, ki jih je prevzela družba LuxSCS . . . 37

– Sklepna ugotovitev o funkcijski analizi družbe LuxSCS in vpliv te ugotovitve na izbiro te družbe kot testne stranke . . . 39

ii) Plačilo, ki ga je Komisija izračunala za družbo LuxSCS na podlagi premise, da je ta družba testna stranka . . . 40

– Prvi sestavni del licenčnine, dolgovane družbi LuxSCS (stroški pristopa in stroški na podlagi dogovora o delitvi stroškov) . . . 40

– Drugi sestavni del plačila družbi LuxSCS (stroški ohranjanja) . . . 45

3) Sklepna ugotovitev o glavni ugotovitvi . . . 47

3. Tožbeni razlogi in trditve, s katerimi se izpodbija podredna ugotovitev o prednosti . . . 47

a) Uvodne pripombe v zvezi z vsemi tremi podrednimi ugotovitvami . . . 48

b) Prva podredna ugotovitev o prednosti 49

1) Izvajanje tako imenovanih „edinstvenih in dragocenih“ funkcij s strani družbe LuxOpCo 51

i) Funkcije, ki jih je družba LuxOpCo izvajala v zvezi z neopredmetenimi sredstvi (oddelek 9.2.1.2.1 in točke od 449 do 472 obrazložitve izpodbijanega sklepa) 53

– Narava licence, podeljene družbi LuxOpCo (točka 450 obrazložitve izpodbijanega sklepa) 54

– EU IP Steering Committee (točke od 452 do 455 obrazložitve izpodbijanega sklepa) 56

– Funkcije družbe LuxOpCo v zvezi z razvojem tehnologije 57

– Podatki o strankah (točke od 466 do 468 obrazložitve izpodbijanega sklepa) 63

– „Znamka Amazon“ (točke od 469 do 472 obrazložitve izpodbijanega sklepa) 64

ii) Funkcije, ki jih je družba LuxOpCo izvajala v okviru maloprodajnih in storitvenih dejavnosti skupine Amazon v Evropi (oddelek 9.2.1.2.2 in točke od 473 do 499 obrazložitve izpodbijanega sklepa) 66

– Izbira (točke od 479 do 489 obrazložitve izpodbijanega sklepa) 67

– Cene (točke od 490 do 493 obrazložitve izpodbijanega sklepa) 68

– „Enostavnost uporabe“ (točke od 494 do 499 obrazložitve izpodbijanega sklepa) 69

iii) Sredstva, ki jih je uporabljala družba LuxOpCo (točke od 500 do 505 obrazložitve izpodbijanega sklepa) 69

iv) Tveganja, ki jih je prevzela družba LuxOpCo (točke od 506 do 517 obrazložitve izpodbijanega sklepa) 70

v) Sklepne ugotovitve o funkcijski analizi družbe LuxOpCo 72

2) Izbira metode 73

3) Dokazovanje, da bi moralo biti plačilo družbe LuxOpCo višje, če bi bila uporabljena metoda porazdelitve dobička (uporaba analize prispevkov) 74

c) Druga podredna ugotovitev o prednosti 79

d) Tretja podredna ugotovitev o prednosti 83

Stroški 85