Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (sjunde avdelningen i utökad sammansättning)

den 12 maj 2021 * [i]

”Statligt stöd – Stöd som Luxemburg genomfört till förmån för Amazon – Beslut i vilket det slås fast att stödet är oförenligt med den inre marknaden och olagligt och i vilket det förordnas att stödet ska återkrävas – Förhandsbesked i skattefrågor (tax ruling) – Internprissättning – Selektiv skattefördel – Metod för fastställande av internpriser – Funktionell analys”

I målen T-816/17 och T-318/18,

Storhertigdömet Luxemburg, företrädd av T. Uri, i egenskap av ombud, biträdd av advokaterna D. Waelbroeck, A. Steichen och J. Bracker,

sökande i mål T-816/17,

med stöd av

Irland, företrädd av J. Quaney och A. Joyce, båda i egenskap av ombud, biträdda av P. Gallagher, SC, B. Doherty, barrister, och S. Kingston, SC,

intervenient i mål T-816/17,

Amazon EU Sàrl, Luxemburg (Luxemburg),

Amazon.com, Inc., Seattle, Washington (Förenta staterna),

företrädda av advokaterna D. Paemen, M. Petite och A. Tombiński,

sökande i mål T-318/18,

mot

Europeiska kommissionen, i mål T-816/17 företrädd av P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal och F. Tomat, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av advokaten M. Chammas, och i mål T-318/18 företrädd av P.-J. Loewenthal och F. Tomat,

svarande,

angående talan enligt artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av kommissionens beslut (EU) 2018/859 av den 4 oktober 2017 om det statliga stöd SA.38944 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg genomfört till förmån för Amazon (EUT L 153, 2018, s. 1),

* Rättegångsspråk: engelska och franska.

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen i utökad sammansättning),

sammansatt av ordföranden M. van der Woude samt domarna V. Tomljenović (referent) och A. Marcoulli,

justitiesekreterare: handläggaren S. Spyropoulos,

efter den skriftliga delen av förfarandet och förhandlingen den 5 och den 6 mars 2020,

följande

Dom

I. Bakgrund till tvisten

1 Amazon.com, Inc., som har sitt huvudkontor i Förenta staterna, och de företag som står under dess kontroll (nedan tillsammans kallade Amazon-koncernen) bedriver verksamhet på internet, bland annat detaljhandels- och tjänsteverksamhet. För detta ändamål driver Amazon-koncernen flera olika webbplatser på olika språk i Europeiska unionen, bland annat amazon.de, amazon.fr, amazon.it och amazon.es.

2 Före maj 2006 sköttes Amazon-koncernens europeiska verksamhet från Förenta staterna. Detaljhandels- och tjänsteverksamheten på de europeiska webbplatserna drevs av två enheter som var etablerade i Förenta staterna, nämligen Amazon.com International Sales, Inc. (nedan kallat AIS) och Amazon International Marketplace (nedan kallat AIM), samt av andra enheter som var etablerade i Frankrike, Tyskland och i Förenade kungariket.

3 År 2003 planerades en omstrukturering av Amazon-koncernens verksamhet i Europa. Omstruktureringen, som faktiskt genomfördes år 2006 (nedan kallad 2006 års omstrukturering), var strukturerad kring bildandet av två bolag i Luxemburg (Luxemburg). Det rörde sig närmare bestämt om dels Amazon Europe Holding Technologies SCS (nedan kallat LuxSCS), ett luxemburgskt kommanditbolag vars aktieägare var amerikanska företag, dels Amazon EU Sàrl (nedan kallat LuxOpCo), som i likhet med LuxSCS hade sitt huvudkontor i Luxemburg.

4 LuxSCS ingick inledningsvis flera avtal med vissa av Amazon-koncernens enheter i Förenta staterna, nämligen följande avtal:

– Avtal om licensiering och avyttring av befintliga immateriella rättigheter (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property) (nedan tillsammans kallade teckningsavtalet) med Amazon Technologies, Inc. (nedan kallat ATI), en enhet i Amazon-koncernen som var etablerad i Förenta staterna.

– Ett avtal om kostnadsfördelning (nedan kallat kostnadsfördelningsavtalet), som ingicks år 2005 med ATI och A 9.com, Inc. (nedan kallat A 9), en enhet inom Amazon-koncernen som var etablerad i Förenta staterna. Enligt teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet fick LuxSCS rätt att utnyttja vissa immateriella rättigheter och ”derivatverk” från dessa rättigheter, som ägdes och hade utvecklats av bolagen A 9 och ATI. De immateriella tillgångar som kostnadsfördelningsavtalet avsåg omfattade huvudsakligen tre kategorier av immateriella rättigheter, nämligen teknik, kunduppgifter och varumärken. Enligt

kostnadsfördelningsavtalet och teckningsavtalet kunde LuxSCS även överlåta de immateriella tillgångarna genom licensiering, bland annat i syfte att driva de europeiska webbplatserna. I gengäld för dessa rättigheter skulle LuxSCS betala teckningsavgifter och sin årliga andel av kostnaderna i samband med kostnadsfördelningsavtalets utvecklingsprogram.

5 Därefter ingick LuxSCS ett licensavtal med LuxOpCo, vilket trädde i kraft den 30 april 2006, avseende de ovannämnda immateriella tillgångarna (nedan kallat licensavtalet). LuxOpCo fick enligt avtalet rätt att använda de materiella tillgångarna mot betalning av en avgift till LuxSCS (nedan kallad avgiften).

6 LuxSCS ingick slutligen avtal om licensiering och avyttring av immateriella rättigheter med Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr SARL och Amazon.de GmbH, enligt vilket LuxSCS erhöll vissa varumärkena och de immateriella rättigheterna på de europeiska webbplatserna.

7 År 2014 blev Amazon-koncernen föremål för en andra omstrukturering och det befintliga avtalsarrangemangen mellan LuxSCS och LuxOpCo tillämpades inte längre.

A. Det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor

8 Vid förberedelsen av 2006 års omstrukturering begärde Amazon.com och en skatterådgivare, genom skrivelser av den 23 och den 31 oktober 2003, att den luxemburgska skattemyndigheten skulle anta ett förhandsbesked i skattefrågor i vilket behandlingen av LuxOpCo och LuxSCS skulle bekräftas när det gällde luxemburgsk bolagsskatt.

9 Genom skrivelsen av den 23 oktober 2003 ansökte Amazon.com om att beräkningen av den ersättningsnivå som LuxOpCo skulle betala till LuxSCS från och med den 30 april 2006 skulle godkännas. Amazon.com grundade sin ansökan på en rapport om internprissättning som hade upprättats av dess skatterådgivare (nedan kallad 2003 års rapport om internprissättning). Författarna till rapporten föreslog i huvudsak en metod för internprissättning som enligt dem gjorde det möjligt att fastställa den beskattningsbara vinst som LuxOpCo skulle betala i Luxemburg. Genom skrivelse av den 23 oktober 2003 begärde Amazon.com närmare bestämt en bekräftelse på att metoden för internprissättning i syfte att fastställa den årliga licensavgift som LuxOpCO skulle betala till LuxSCS enligt licensavtalet, såsom metoden följde av 2003 års rapport om internprissättning, gav LuxOpCo ”lämplig och godtagbar vinst” med beaktande av policyn för internprissättning och artiklarna 56 och 164.3 i loi du 4 décembre 1967 concernant l’impot sur le revenue (lag av den 4 december 1967 om inkomstskatt), i dess ändrade lydelse (nedan kallad LIR). I skrivelsen av den 23 oktober 2003 beskrevs den valda metoden för att beräkna den avgift som LuxOpCo skulle betala LuxSCS på följande sätt:

”1. Beräkna ’LuxOpCos avkastning’ och tilldela den till LuxOpCo, med ett belopp som är lika med det lägsta beloppet av a) [*konfidentiellt*] [1] procent av summan av de driftskostnader som LuxOpCo haft för EU under det aktuella året och b) rörelseresultatet i EU som kan tillskrivas de europeiska webbplatserna under samma år.

2. Licensavgiften ska vara lika med rörelseresultatet i EU minus LuxOpCos avkastning, men får inte vara mindre än noll.

[1] Konfidentiella uppgifter har utelämnats.

3. Ersättningsnivån för året ska vara lika med licensavgiften delad med den totala omsättningen i EU under året.

4. Trots vad som sägs ovan ska LuxOpCos avkastning oavsett år varken vara lägre än 0,45 procent eller högre än 0,55 procent av omsättningen i EU.

5 a) Om LuxOpCos avkastning som fastställs i steg 1 är mindre än 0,45 procent av omsättningen i EU, ska LuxOpCos avkastning justeras så att den blir lika med det belopp som är lägst av i) 0,45 procent av omsättningen eller rörelseresultatet i EU och ii) rörelseresultatet i EU.
b) Om LuxOpCos avkastning som fastställs i steg 1 är större än 0,55 procent av omsättningen i EU, ska LuxOpCos avkastning justeras så att den blir lika med det belopp som är lägst av i) 0,55 procent av omsättningen i EU och ii) rörelseresultatet i EU.”

10 Genom skrivelse av den 31 oktober 2003, upprättad av en annan skatterådgivare, begärde Amazon.com en bekräftelse på den skattemässiga behandlingen av LuxSCS, dess aktieägare i Förenta staterna och av den utdelning som erhölls av LuxOpCo inom ramen för denna struktur. I skrivelsen förklarades att LuxSCS i sin egenskap av kommanditbolag inte var en egen juridisk och skattskyldig person i förhållande till sina aktieägare och att det följaktligen varken var skyldigt att betala bolagsskatt eller förmögenhetsskatt i Luxemburg.

11 Den 6 november 2003 skickade Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (Storhertigdömet Luxemburgs myndighet med ansvar för direkta skatter) (nedan kallad den luxemburgska skattemyndigheten) en skrivelse till Amazon.com (nedan kallad det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor), som delvis har följande lydelse:

”… Bäste,

Efter att ha tagit del av skrivelsen av den 31 oktober 2003, som [er skatterådgivare] skickat till mig, och er skrivelse av den 23 oktober 2003 med era synpunkter på den skattemässiga behandlingen i Luxemburg av er framtida verksamhet har jag nöjet att meddela att jag kan godkänna innehållet i de två skrivelserna … .”

12 På begäran av Amazon.com förlängde den luxemburgska skattemyndigheten giltigheten av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor år 2010 och tillämpade det i praktiken till och med juni år 2014 då Amazon-koncernens europeiska struktur ändrades. Det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor tillämpades således från år 2006 till år 2014 (nedan kallad den berörda perioden).

B. Det administrativa förfarandet vid kommissionen

13 Den 24 juni 2014 begärde Europeiska kommissionen att Storhertigdömet Luxemburg skulle tillhandahålla upplysningar om de förhandsbesked i skattefrågor som Amazon-koncernen hade beviljats. Den 7 oktober 2014 offentliggjorde kommissionen beslutet att inleda ett formellt granskningsförfarande i den mening som avses i artikel 108.2 FEUF.

14 Inom ramen för den undersökning som således inleddes begärde kommissionen diverse upplysningar från Storhertigdömet Luxemburg och Amazon.com. Bland svaren på begäran om upplysningar ingav Amazon.com en kopia av ett yttrande från United States Tax Court (Förenta staternas federala skattedomstol) av den 23 mars 2017 (nedan kallat yttrandet från Förenta

staternas federala skattedomstol). Yttrande hade meddelats i ett mål där Internal Revenue Service (den federala regeringens skattemyndighet, Förenta staterna, IRS) hade väckt talan angående storleken på de betalningar som var knutna till de avtal som nämnts i punkt 4 ovan.

15 Amazon.com ingav dessutom, till kommissionen, en ny rapport om internprissättning, som hade upprättats av en skatterådgivare, vars målsättning var att i efterhand kontrollera om den ersättning som LuxOpCo erlagt till LuxSCS i enlighet med det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor överensstämde med armlängdsprincipen (nedan kallad 2017 års rapport om internprissättning).

C. Det angripna beslutet

16 Den 4 oktober 2017 antog kommissionen beslut (EU) 2018/859 om det statliga stöd SA.38944 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg genomfört till förmån för Amazon (EUT L 153, 2018, s. 1) (nedan kallat det angripna beslutet).

17 Artikel 1 i beslutet har följande lydelse:

18 ”Förhandsbeskedet i skattefrågor av den 6 november 2003, genom vilket Storhertigdömet Luxemburg godkände en metod för internprissättning … gjorde dels att [LuxOpCo] kunde fastställa sin bolagsskatt i Luxemburg från 2006 till 2014 utifrån detta, dels att den årliga bolagsskattedeklarationen kunde godkännas utifrån detta beslut; sammantaget var detta ett olagligt statligt stöd …”

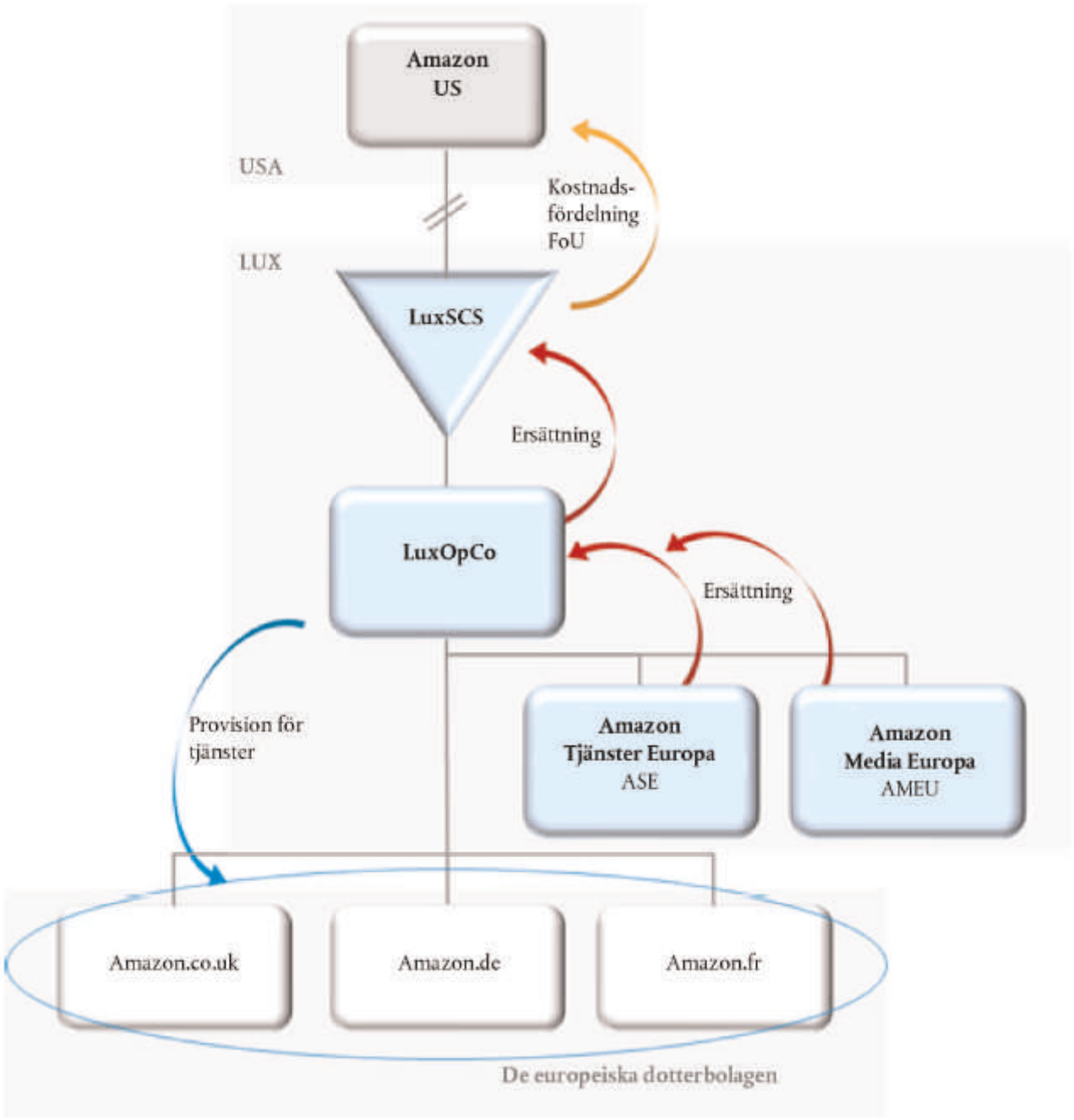
1. Redogörelsen för den faktiska och rättsliga bakgrunden

19 I avsnitt 2 i det angripna beslutet, med rubriken ”De faktiska och rättsliga omständigheterna”, redogjorde kommissionen bland annat för Amazon-koncernen, det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, tillämpliga nationella bestämmelser och riktlinjer för internprissättningen.

a) Redogörelsen för Amazon-koncernen

20 När det gäller redogörelsen för Amazon-koncernen beskrev kommissionen Amazon-koncernens detaljhandels- och tjänsteverksamhet samt koncernens sammansättning i den mån det var relevant för det angripna beslutet.

21 För den berörda perioden förenklade kommissionen Amazon-koncernens europeiska struktur på följande sätt:



22 Vad för det första gäller LuxSCS, påpekade kommissionen att bolaget varken hade någon fysisk förekomst eller några anställda i Luxemburg. Enligt kommissionen fungerade LuxSCS, under den aktuella perioden, enbart som holdingbolag för immateriella tillgångar för Amazons europeiska verksamhet, som LuxOpCo ansvarade för i sin egenskap av huvudsaklig operatör. Kommissionen angav dock att LuxSCS även tillhandahöll koncerninterna lån till flera enheter inom Amazon-koncernen. Kommissionen angav dessutom att LuxSCS var part i flera koncerninterna avtal med ATI, A 9 och med LuxOpCo (se punkterna 3 och 5 ovan).

23 För det andra betonade kommissionen särskilt gällande LuxOpCo, att under den berörda perioden var LuxOpCo ett helägt dotterbolag till LuxSCS.

24 Kommissionen angav att från och med omstruktureringen av Amazon-koncernens europeiska verksamhet år 2006 fyllde LuxOpCo funktionen som Amazon-koncernens huvudkontor i Europa och var den huvudsakliga operatören för Amazon-koncernens detaljhandelsverksamhet och tjänster i Europa, vilka bedrevs genom de europeiska webbplatserna. Kommissionen uppgav att LuxOpCo i denna egenskap hade varit tvunget att ansvara för de beslut som gällde detaljhandelsverksamhet och tjänster som bedrevs genom de europeiska webbplatserna, samt förvalta de fysiska komponenterna inom detaljhandelsverksamheten. Dessutom var LuxOpCo i egenskap av den officiella säljaren av Amazon-koncernens lagervaror i Europa även ansvarig för lagerhanteringen på de europeiska webbplatserna. LuxOpCo ägde lagren och fick bära riskerna och förlusterna. Kommissionen angav vidare att LuxOpCo i sina räkenskaper hade registrerat intäkterna från både produktförsäljningen och orderhanteringen. Slutligen hade LuxOpCo också kassaflödesfunktioner för Amazon-koncernens europeiska verksamhet.

25 Kommissionen angav vidare att LuxOpCo hade ägt en andel i Amazon Services Europe (nedan kallat ASE) och Amazon Media Europe (nedan kallat AMEU), två enheter i Amazon-koncernen med hemvist i Luxemburg, samt i de dotterbolag till Amazon.com som hade bildats i Förenade kungariket, Frankrike och i Tyskland (nedan kallade de europeiska dotterbolagen), vilka tillhandahöll olika koncerninterna tjänster till stöd för LuxOpCos verksamhet. Under den berörda perioden drev ASE Amazon-koncernens tjänst för tredjepartssäljare i unionen, kallad MarketPlace. AMEU drev Amazon-koncernens ”digitala verksamheter” i unionen, såsom exempelvis försäljning av MP3-filer och e-böcker. De europeiska dotterbolagen tillhandahöll tjänster för att driva europeiska webbplatser.

26 Kommissionen påpekade dessutom att under den berörda perioden utgjorde ASE och AMEU, båda med hemvist i Luxemburg, en skattekoncern enligt luxemburgsk skatterätt, där LuxOpCo hade rollen som moderbolag. Dessa tre enheter utgjorde således ett och samma skattskyldiga företag.

27 Utöver licensavtalet mellan LuxOpCo och LuxSCS, beskrev kommissionen slutligen detaljerat vissa andra koncerninterna avtal som LuxOpCo var part i under den berörda perioden, nämligen vissa tjänsteavtal som hade slutits den 1 maj 2006 med de europeiska dotterbolagen och de licensavtal om immateriella tillgångar som hade ingåtts den 30 april 2006 med ASE och AMEU, enligt vilka icke exklusiva underlicenser för de immateriella tillgångarna hade beviljats de två enheterna.

b) Redogörelsen för det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor

28 Efter att ha undersökt Amazon-koncernens struktur beskrev kommissionen det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

29 Kommissionen hänvisade för det första till skrivelserna av den 23 och den 31 oktober 2003, vilka nämns i punkterna 8–10 ovan.

30 För det andra förklarade kommissionen innehållet i 2003 års rapport om internprissättning, med stöd av vilken metoden för att fastställa ersättningsbeloppet föreslogs.

31 Kommissionen angav inledningsvis att 2003 års rapport om internprissättning innehöll en funktionsanalys av LuxSCS och LuxOpCo, enligt vilken LuxSCS verksamhet var begränsad till att vara ett holdingbolag för immateriella tillgångar och partner i den fortlöpande utvecklingen av de immateriella tillgångarna inom ramen för kostnadsfördelningsavtalet. I rapporten beskrevs

LuxOpCo som ansvarigt för de strategiska beslut som gällde detaljhandels- och tjänsteverksamhet på de europeiska webbplatserna, samt för att förvalta de fysiska komponenterna inom detaljhandelsverksamheten.

32 Kommissionen angav vidare att 2003 års rapport om internprissättning innehöll ett avsnitt om valet av den metod för internprissättning som var mest lämplig för att fastställa huruvida ersättningsnivån överensstämde med armlängdsprincipen. I rapporten undersöktes två metoder: den ena grundat på marknadsprismetoden (nedan kallad CUP-metoden) och den andra på restvärdesmetoden.

33 Med tillämpning av CUP-metoden beräknades först ett armlängdsintervall för ersättningsnivån på mellan 10,6 procent och 13,6 procent i 2003 års rapport om internprissättning på grundval av en jämförelse med ett visst avtal som Amazon.com hade ingått med en detaljhandlare i Förenta staterna, nämligen avtalet [*konfidentiellt*].

34 Med tillämpning av restvärdesmetoden innehöll 2003 års rapport om internprissättning dels en beräkning av avkastningen av ”LuxOpCos rutinfunktioner i företagets roll som det europeiska drivande företaget” på grundval av påslaget på de kostnader som uppbars av LuxOpCo. För att göra detta ansågs det att ett ”nettopåslag på kostnaderna” (Net Cost Plus Mark-up) var den vinstindikator som gjorde det möjligt att fastställa ett armlängdsintervall för de funktioner som LuxOpCo skulle ha. Det föreslogs att ett påslag på [*konfidentiellt*] skulle tillämpas på LuxOpCos justerade driftskostnader. Kommissionen påpekade att enligt 2003 års rapport om internprissättning motsvarade skillnaden mellan denna avkastning och LuxOpCos rörelseresultat, den återstående intäkten, vilket helt och hållet kunde tillskrivas användningen av de immateriella tillgångar som licensierats av LuxSCS. Kommissionen preciserade även att på grundval av denna beräkning hade författarna till 2003 års rapport om internprissättning dragit slutsatsen att en ersättningsnivå på mellan 10,1 och 12,3 procent av LuxOpCos nettoomsättning skulle uppfylla kriterierna för armlängdsprincipen i enlighet med riktlinjerna från Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD).

35 Slutligen angav kommissionen att författarna till 2003 års rapport om internprissättning hade ansett att resultaten överensstämde med varandra och angav att armlängdsintervallet för nivån på den ersättning som LuxOpCo skulle betala till LuxSCS var mellan 10,1 procent och 12,3 procent av LuxOpCos försäljning. Författarna till 2003 års rapport om internprissättning ansåg emellertid att analysen av restvärdesmetoden var mer tillförlitlig och att den således skulle väljas.

36 För det tredje angav kommissionen i avsnitt 2.2.5 i det angripna beslutet, med rubriken ”Konsekvenser av det omtvistade förhandsbeskedet i skattefrågor”, att genom det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor godkände den luxemburgska skattemyndigheten att metoden för att fastställa nivån på den årliga ersättningen, som i sin tur låg till grund för beräkningen av LuxOpCos årliga beskattningsbara inkomst i Luxemburg, var förenlig med armlängdsprincipen. Kommissionen tillade att vid de årliga skattedeklarationerna förlitade sig LuxOpCo på det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

c) Redogörelse för tillämpliga nationella bestämmelser

37 Vad gäller tillämpliga nationella bestämmelser hänvisade kommissionen till artikel 164.3 LIR. I bestämmelsen föreskrivs att ”[d]en skattepliktiga inkomsten inbegriper förtäckt utdelning” och ”[e]n förtäckt utdelning föreligger särskilt när en aktieägare, andelsägare eller intressent direkt eller indirekt av ett företag eller en organisation får fördelar som han i normalfallet inte skulle ha

fått om han inte varit aktieägare, andelsägare eller intressent”. Kommissionen anförde i detta sammanhang bland annat att under den berörda perioden tolkade den luxemburgska skattemyndigheten artikel 164.3 LIR så, att den stadfäste ”armlängdsprincipen” i luxemburgsk skatterätt.

d) Redogörelsen för OECD:s ram för internprissättning

38 I skälen 244–249 i det angripna beslutet redogjorde kommissionen för OECD:s ram för internprissättning. Enligt kommissionen är ”internprissättning”, såsom de uppfattas av OECD i dess riktlinjer som organisationen offentliggjorde åren 1995, 2010 och 2017, de priser till vilka ett företag överlåter materiella eller immateriella tillgångar eller tillhandahåller tjänster till närstående företag. Enligt armlängdsprincipen, såsom den tillämpas vid beskattning av bolag, ska de nationella skattemyndigheterna endast acceptera internprissättningar som avtalats mellan närstående företag inom en koncern för deras koncerninterna transaktioner om de motsvarar vad som skulle ha avtalats inom ramen för transaktioner på den öppna marknaden, det vill säga transaktioner mellan av varandra oberoende företag som förhandlar under jämförbara förhållanden. Kommissionen preciserade dessutom att armlängdsprincipen grundar sig på metoden med separata enheter, som går ut på att för skatteändamål behandla medlemmarna i en koncern som separata enheter.

39 Kommissionen påpekade även att det för att fastställa armlängdsmässiga priser vid koncerninterna transaktioner räknades upp fem metoder i OECD:s riktlinjer (i deras lydelse från åren 1995, 2010 och 2017). Endast tre av dessa var relevanta för det angripna beslutet, nämligen CUP-metoden, nettomarginalmetoden (nedan kallad TNMM) och vinstdelningsmetoden. I skälen 250–256 i det angripna beslutet beskrev kommissionen dessa metoder.

2. Bedömningen av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor

40 I skäl 154 i det angripna beslutet angav kommissionen att i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor godkändes att den metod för internprissättning som användes vid fastställandet av nivån på den årliga ersättning som LuxOpCo skulle betala till LuxSCS enligt licensavtalet, som i sin tur låg till grund för beräkningen av LuxOpCos årliga beskattningsbara inkomst i Luxemburg, var förenlig med armlängdsprincipen. I skäl 155 i det angripna beslutet angav kommissionen även att LuxOpCo, vid de årliga skattedeklarationerna i Luxemburg, förlitade sig på det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor vid beräkningen av det årliga belopp som skulle erläggas i bolagsskatt. Såsom uttryckligen framgår av artikel 1 i det angripna beslutet, och trots en viss oklarhet i skälen 605 och 606 i beslutet, bestod således det statliga stödet, enligt kommissionen, i förevarande fall av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor tillsammans med godkännandet av LuxOpCos årliga skattedeklarationer (i motsats till det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor i sig).

41 Avsnitt 9 i det angripna beslutet, med rubriken ”Granskning av den omtvistade åtgärden”, var avsett att visa att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor och godkännandet av LuxOpCos årliga skattedeklarationer tillsammans faktiskt utgjorde statligt stöd.

42 För att göra det erinrade kommissionen först om villkoren för att det ska föreligga statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF och påpekade därefter att det första villkoret för att det ska föreligga statligt stöd, nämligen att det rör sig om en statlig åtgärd eller statliga medel, var uppfyllt i förevarande fall. Dels påpekade kommissionen att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor

kunde tillskrivas Storhertigdömet Luxemburg. Dels ansåg kommissionen att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor medförde att den skatt som LuxOpCo skulle betala till Luxemburg hade minskat jämfört med det som skattskyldiga företag i samma situation skulle erlägga. Det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor gav således upphov till en förlust av intäkter för staten, eftersom det innebar att Storhertigdömet Luxemburg var tvungen att avstå från skatteintäkter som annars skulle ha tagits ut från LuxOpCo.

43 När det gäller det andra och det fjärde villkoret för att det ska föreligga statligt stöd, ansåg kommissionen dels att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor skulle anses påverka handeln inom unionen, eftersom LuxOpCo ingick i Amazon-koncernen som bedriver verksamhet i flera medlemsstater och bedriver detaljhandel via webbplatser i unionen. Kommissionen tillade att genom att ”behandla Amazon gynnsamt i skattehänseende” hade Storhertigdömet Luxemburg eventuellt undanhållit investeringar från medlemsstater som inte erbjöd en så gynnsam behandling ur skattehänseende till företag som tillhör en multinationell koncern. Dels angav kommissionen att eftersom det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor befriade LuxOpCo från den bolagsskatt som företaget normalt skulle ha betalat, utgjorde förevarande beslut ett driftstöd. Genom att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor frigjorde ekonomiska resurser för LuxOpCo vilka bolaget kunde använda för att investera i sin kommersiella verksamhet snedvreds således konkurrensen.

44 När det gäller det tredje villkoret för att statligt stöd ska föreligga angav kommissionen att när ett förhandsbesked i skattefrågor stöder ett resultat som inte på ett tillförlitligt sätt avspeglar vad som skulle bli följden av en normal tillämpning av det allmänna skattesystemet, utan motivering, kunde detta beslut ge mottagaren en selektiv fördel, i den mån som denna selektiva behandling resulterade i en sänkning av denna skattebetalares skatteplikt i en medlemsstat jämfört med företag i en liknande faktisk och rättslig situation. Kommissionen ansåg även att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor i förevarande fall hade gett LuxOpCo en selektiv fördel genom att minska den bolagsskatt som bolaget borde ha betalat i Luxemburg.

a) Bedömningen av huruvida det förelåg en fördel

45 I avsnitt 9.2 i det angripna beslutet, med rubriken ”Fördel”, redogjorde kommissionen för skälen till att den ansåg att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor gav LuxOpCo en fördel.

46 Kommissionen erinrade inledningsvis om att när det gäller skatteåtgärder kan en fördel, i den mening som avses i artikel 107 FEUF, beviljas en skattskyldig person genom att skattebasen eller det skattebelopp som ska betalas minskas. Kommissionen erinrade i skäl 402 i det angripna beslutet om att det följde av domstolens praxis att för att undersöka huruvida fastställelsen av skattepliktiga inkomster gynnade mottagaren skulle nämnda system jämföras med det gemenskapsrättsliga system som baserades på skillnaden mellan inkomster och utgifter för ett företag som bedrev sin verksamhet där det rådde fri konkurrens. Kommissionen ansåg följaktligen att ”[e]tt förhandsbesked i skattefrågor som [gjorde] det möjligt för en skattebetalare att för sina koncerninterna transaktioner använda internpriser som inte återspegla[de] de priser som skulle tillämpas vid fri konkurrens mellan oberoende företag som bedr[ev] verksamhet under jämförbara förhållanden enligt armlängdsprincipen, [gav] därför denna skattebetalare en fördel i och med att det resultera[de] i en minskning av den beskattningsbara inkomsten och därmed skattebasen inom ramen för det gemensamma systemet för bolagsskatt”.

47 Mot bakgrund av dessa bedömningar drog kommissionen, i skäl 406 i det angripna beslutet, slutsatsen att för att kunna fastställa att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor medförde en sådan ekonomisk fördel för LuxOpCo var kommissionen tvungen att visa att de internpriser som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor gav ett resultat som skiljde sig från en tillförlitlig uppskattning av ett resultat baserat på marknaden, vilket ledde till att LuxOpCos skatteunderlag minskades vid beräkningen av bolagsskatten. Enligt kommissionen gav det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor ett sådant resultat.

48 Denna slutsats grundar sig på ett huvudsakligt fastställande och tre subsidiära fastställanden.

1) Huvudsakligt fastställande av selektivitet

49 I avsnitt 9.2.1 i det angripna beslutet, med rubriken ”Första fastställandet av förekomsten av en ekonomisk fördel”, ansåg kommissionen att genom att godkänna en metod för fastställande av internpris som gav ersättning till LuxOpCo enbart för så kallade ”löpande” funktioner och som gav hela den vinst som LuxOpCo hade genererat, utöver denna ersättning, till LuxSCS i form av en ersättning, gav det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor ett resultat som skiljde sig från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsresultat.

50 Kommissionen fann i huvudsak, genom sitt huvudsakliga fastställande, att den funktionsanalys av LuxOpCo och av LuxSCS som författarna till 2003 års rapport om internprissättning och som den luxemburgska skattemyndigheten i slutändan hade gjort var felaktig och inte gjorde det möjligt att komma fram till ett resultat grundat på armlängdsprincipen. Den luxemburgska skattemyndigheten borde tvärtom ha dragit slutsatsen att LuxSCS inte utövade några ”unika funktioner av värde” i anslutning till de immateriella tillgångar som företaget endast ägde juridiskt.

51 För att visa detta undersökte kommissionen de funktioner LuxSCS och LuxOpCo utövade, de tillgångar som de använde och de risker som de bar.

52 Såsom framgår av skäl 519 i det angripna beslutet undersökte kommissionen därefter, på grundval av sin funktionsanalys av LuxOpCo och LuxSCS, valet av den metod för internprissättning som var lämpligast i förevarande fall.

53 När det gäller CUP-metoden ansåg kommissionen, enligt en analys som byggde på fem jämförbarhetskriterier som var angivna i OECD:s riktlinjer, att tillämpningen av denna metod, såsom den angavs i 2003 års rapport om internprissättning, hade gett upphov till ett överskattat resultat som hade exponerat LuxOpCo för förlustrisk.

54 Enligt kommissionen är det i förevarande fall TNMM som var den lämpligaste internprissättningsmetoden för att utvärdera den ersättning som LuxOpCo skulle betala enligt licensavtalet. Kommissionen ansåg att den part som utövade unika och värdefulla funktioner var LuxOpCo och inte LuxSCS. Den granskade parten vid tillämpningen av TNMM borde följaktligen ha varit LuxSCS och inte LuxOpCo.

55 Slutligen gjorde kommissionen, i avsnitt 9.2.1.4 i det angripna beslutet, sin egen tillämpning av TNMM i förevarande fall.

56 Enligt kommissionen var det LuxSCS som var den enhet som skulle testas. Den luxemburgska skattemyndighet borde ha avvisat Amazons påstående att den juridiska äganderätten till de immateriella tillgångarna i sig var ett ”unikt bidrag” som LuxSCS borde få ersättning för i form av

så gott som samtliga intäkter från LuxOpCos kommersiella verksamhet. Kommissionen hänvisade i detta avseende bland annat till sin egen funktionsanalys av LuxSCS och LuxOpCo (avsnitt 9.2.1 i det angripna beslutet).

57 När det gäller valet av vinstnivåindikator ansåg kommissionen att eftersom LuxSCS inte hade redovisat någon försäljning och inte bar någon risk i samband med de immateriella tillgångarna, borde den relevanta vinstnivåindikatorn ha varit ett påslag på de totala berörda kostnaderna (skäl 550 i det angripna beslutet).

58 När det gäller den kostnadsbas som påslaget skulle tillämpas på i förevarande fall, ansåg kommissionen i huvudsak att LuxSCS endast hade fungerat som mellanhand genom att överföra sina kostnader i samband med teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet på LuxOpCo och genom att överföra en andel av de avgifter (licensavgiften) som det hade tagit emot från LuxOpCo enligt licensavtalet till A9 och ATI, upp till dessa kostnader (skäl 551 i det angripna beslutet).

59 Mot bakgrund av dessa bedömningar drog kommissionen, i skäl 555 i det angripna beslutet, slutsatsen att ersättningen till LuxSCS borde ha två delar. Den första delen borde, enligt kommissionen, ha motsvarat vidarefaktureringen till LuxOpCo av kostnaderna i samband med teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet, på vilka inget påslag borde ha tillämpats. Den andra delen borde enligt kommissionen ha bestått av ett påslag på en kostnadsbas som enbart utgjordes av de kostnader som hade uppstått för de utlokaliserade tjänsterna för att bevara LuxSCS lagliga äganderätt till de immateriella tillgångarna, i den mån dessa kostnader verkligen motsvarade funktioner som faktiskt hade utförts för LuxSCS räkning. Enligt kommissionen säkerställde denna ersättningsnivå att principerna om armslängds avstånd upprätthölls, eftersom den gav en korrekt bild av LuxSCS bidrag till licensavtalet.

60 Vad gäller fastställandet av vilket påslag som var lämpligt, påpekade kommissionen att även om en sådan uppgift i allmänhet krävde en jämförbarhetsanalys, gick det inte att göra någon tillförlitlig jämförbarhetsanalys i förevarande fall.

61 I stället för en jämförbarhetsanalys ansåg kommissionen att den kunde grunda sig på slutsatserna i 2010 års rapport från det gemensamma forumet för internprissättning (nedan kallad rapporten från forumet). Gemensamma forumet för internprissättning är en expertgrupp som inrättades av kommissionen år 2002 och det syftar till att bistå kommissionen i frågor som rör internpriser. Enligt rapporten hade ett påslag för ”koncerninterna tjänster med lågt mervärde” på 3–10 procent observerats av skattemyndigheterna i de medlemsstater som deltog i det gemensamma forumet för internprissättning. Det var vanligast med ett påslag på 5 procent på kostnaderna för att tillhandahålla ”sådana tjänster”. Kommissionen ansåg därför att det var lämpligt att tillämpa ett sådant påslag på LuxSCS externa kostnader för att bevara sin lagliga äganderätt till de immateriella tillgångarna.

62 Som slutsats på sitt första fastställande att det förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF angav kommissionen att en ”ersättning på armslängds avstånd” för LuxSCS enligt licensavtalet borde ha varit lika med summan av de teckningsavgifter och kostnadsfördelningsandelar som LuxSCS har haft utan påslag, plus samtliga relevanta kostnader som bolaget hade betalat direkt, på vilka ett påslag på 5 procent skulle tillämpas i den mån dessa kostnader motsvarade funktioner som verkligen hade utförts för LuxSCS räkning. Denna ersättningsnivå motsvarade vad en oberoende part i en liknande situation som LuxOpCo skulle vara beredd att betala för de rättigheter och skyldigheter som ålades företaget enligt licensavtalet.

Enligt kommissionen var denna ersättningsnivå dessutom tillräcklig för att LuxSCS hade kunnat täcka sina betalningsskyldigheter enligt teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet (skälen 559 och 560 i det angripna beslutet).

63 Kommissionen anser att eftersom denna ersättning, som beräknats av kommissionen, var lägre än den som fastställs för LuxSCS enligt den prissättningsmetod som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, gav förhandsbeskedet LuxOpCo en fördel i form av en minskning av dess skattebas för beräkning av den luxemburgska bolagsskatten, jämfört med omsättningen för företag vars beskattningsbara vinst motsvarade priser som hade förhandlats fram enligt principen om armslängds avstånd (se skäl 561 i det angripna beslutet).

2) De subsidiära fastställandena av en fördel

64 I avsnitt 9.2.2 i det angripna beslutet, med rubriken ”Subsidiärt fastställande av förekomsten av en ekonomisk fördel”, redogjorde kommissionen för sitt subsidiära fastställande av fördelen. Kommissionen angav att även om det antogs att den luxemburgska skattemyndigheten hade gjort rätt i att acceptera den funktionsanalys av LuxSCS som hade gjorts i 2003 års rapport om internprissättning, var i vart fall metoden för fastställande av internpriser som godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor baserat på olämpliga metodval som gav ett resultat som skiljde sig från en tillförlitlig uppskattning av ett resultat baserat på marknaden. Kommissionen preciserade att resonemanget i avsnitt 9.2.2 i det angripna beslutet inte syftade till att fastställa en exakt armslängdsersättning för LuxOpCo, utan det syftade snarare till att visa att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor gav en ekonomisk fördel, eftersom den metod för internprissättning som skattemyndigheten hade godkänt byggde på de tre felaktiga metodval som ledde till en sänkning av LuxOpCos beskattningsbara vinst jämfört med företag vars beskattningsbara vinster avspeglade priser som hade fastställts på armslängds avstånd.

65 Kommissionen gjorde i detta sammanhang gjort tre olika subsidiära fastställanden.

66 Inom ramen för det första subsidiära fastställandet hävdade kommissionen att LuxOpCo felaktigt hade ansetts endast utföra ”löpande” förvaltningsfunktioner och att vinstdelningsmetoden, tillsammans med analysen av bidragen, borde ha tillämpats.

67 I det andra subsidiära fastställandet fann kommissionen att valet av driftskostnader som vinstindikator var felaktigt.

68 Inom ramen för det tredje subsidiära fastställandet av fördelen fann kommissionen att det inte var lämpligt att införa ett tak på 0,55 procent av omsättningen i unionen.

b) Huruvida åtgärden var selektiv

69 I avsnitt 9.3 i det angripna beslutet, med rubriken ”Selektivitet”, redogjorde kommissionen för skälen till att den ansåg att den aktuella åtgärden var selektiv.

c) Identifieringen av stödmottagaren

70 I avsnitt 9.5 i det angripna beslutet, med rubriken ”Stödmottagare”, konstaterade kommissionen att den gynnsamma skattebehandling som LuxOpCo hade beviljats även hade gynnat hela Amazon-koncernen, som fick ytterligare ekonomiska resurser. Koncernen skulle därför ses som en enda enhet som var mottagare av det aktuella stödet.

71 I avsnitt 10 i det angripna beslutet, med rubriken ”Återkrav”, hävdade kommissionen att eftersom stödet hade beviljats varje år då den årliga skattedeklarationen för LuxOpCo hade godtagits av skattemyndigheten, kunde Amazon-koncernen inte åberopa preskriptionsreglerna för att motsätta sig återkravet av stödet. I skälen 639–645 i det angripna beslutet redogjorde kommissionen för återkravsmetoden.

II. Förfarandet och parternas yrkanden

A. Förfarandet i mål T-816/17

72 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 14 december 2017 väckte Storhertigdömet Luxemburg talan i mål T-816/17.

1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur

73 Genom beslut av den 12 april 2018 beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning att mål T-816/17 skulle handläggas med förtur i enlighet med artikel 67.2 i tribunalens rättegångsregler.

74 Genom handling som inkom till kansliet den 11 maj 2018 begärde Storhertigdömet Luxemburg att mål T-816/17 skulle avgöras av tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning.

75 Med tillämpning av artikel 28.5 i rättegångsreglerna hänsköts mål T-816/17 till den sjunde avdelningen i utökad sammansättning.

76 Eftersom en ledamot av tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning var förhindrad att tjänstgöra, utsåg tribunalens ordförande, genom beslut av den 21 juni 2018, tribunalens vice ordförande för att komplettera den dömande sammansättningen. Efter det att en ledamot i den dömande sammansättningen utnämnts till domare vid domstolen den 6 oktober 2020, avstod den i tjänsten yngsta domaren från att delta i överläggningen och i överläggningen deltog de tre domare som har undertecknat domen, i enlighet med artikel 22 i rättegångsreglerna.

2. Interventionen

77 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 16 april 2018 ansökte Irland om att få intervenera i mål T-816/17 till stöd för Storhertigdömet Luxemburgs yrkanden.

78 Ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning biföll, genom beslut av den 29 maj 2018, Irlands interventionsansökan.

3. Begäran om konfidentiell behandling

79 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 14 maj 2018 begärde Storhertigdömet Luxemburg att vissa uppgifter i ansökan, i vissa bilagor till ansökan och i svaromålet, skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Irland.

80 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 6 juni 2018 begärde Storhertigdömet Luxemburg att en del av repliken skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Irland.

81 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 13 september 2018 begärde Storhertigdömet Luxemburg att en del av dupliken skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till Irland.

82 Efter det att Irland hade tillåtits delta som intervenient mottog Irland endast icke-konfidentiella versioner av de handlingar i målet som avsågs i Storhertigdömet Luxemburgs begäran om konfidentiell behandling i förhållande till Irland, och Irland framställde inte några invändningar mot dessa ansökningar.

4. Parternas yrkanden

83 Storhertigdömet Luxemburg har yrkat att tribunalen ska

– ogiltigförklara det angripna beslutet,

– i andra hand, ogiltigförklara det angripna beslutet i den del det förordnas om återkrav av stödet, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

84 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

– ogilla talan, och

– förplikta Storhertigdömet Luxemburg att ersätta rättegångskostnaderna.

85 Irland har yrkat att tribunalen helt eller delvis ska ogiltigförklara det angripna beslutet, i enlighet med Storhertigdömet Luxemburgs yrkanden.

B. Förfarandet i mål T-318/18

86 Genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 22 maj 2018 väckte Amazon EU S.à.r.l och Amazon.com (nedan tillsammans kallade Amazon) talan i mål T-318/18.

1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur

87 Genom beslut av den 9 juli 2018 beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning att mål T-318/18 skulle handläggas med förtur i enlighet med artikel 67.2 i tribunalens rättegångsregler.

88 På förslag av tribunalens sjunde avdelning beslutade tribunalen den 11 juli 2018, med tillämpning av artikel 28 i rättegångsreglerna, att hänskjuta mål T-318/18 till en avdelning i utökad sammansättning.

89 Eftersom en ledamot av tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning var förhindrad att tjänstgöra, utsåg tribunalens ordförande, genom beslut av den 19 juli 2018, tribunalens vice ordförande för att komplettera den dömande sammansättningen. Efter det att en ledamot i den dömande sammansättningen utnämnts till domare vid domstolen den 6 oktober 2020, avstod den i tjänsten yngsta domaren från att delta i överläggningen, och i överläggningen deltog de tre domare som har undertecknat domen, i enlighet med artikel 22 i rättegångsreglerna.

2. Begäran om konfidentiell behandling

90 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 12 juli 2018 begärde Amazon att en del av ansökan och vissa handlingar som bifogats ansökan skulle behandlas konfidentiellt i förhållande till allmänheten.

3. Parternas yrkanden

91 Amazon har yrkat att tribunalen ska

– ogiltigförklara artiklarna 1 och 4 i det angripna beslutet,

– i andra hand, ogiltigförklara artiklarna 2–4 i det angripna beslutet, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

92 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

– ogilla talan, och

– förplikta Amazon att ersätta rättegångskostnaderna i mål T-318/18.

C. Förening av målen och den muntliga delen av förfarandet

93 Genom handlingar som inkom till tribunalens kansli den 7 augusti 2018 och den 25 april 2019 begärde Storhertigdömet Luxemburg att målen T-816/17 och T-318/18 skulle förenas vad gäller den muntliga delen av förfarandet och den slutliga domen.

94 Genom handlingar som inkom till kansliet den 10 augusti 2018 och den 21 maj 2019 begärde Amazon att målen T-816/17 och T-318/18 skulle förenas vad gäller den muntliga delen av förfarandet och det slutliga avgörandet.

95 Genom beslut av den 14 september 2018 beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning att inte förena målen T-816/17 och T-318/18 i detta skede av förfarandet.

96 Genom beslut av den 3 oktober 2019 beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning att förena målen T-816/17 och T-318/18 vad gäller den muntliga delen av förfarandet.

97 På förslag av referenten beslutade tribunalen att inleda det muntliga förfarandet, och som en åtgärd för processledning enligt artikel 89 i rättegångsreglerna anmodade tribunalen parterna att besvara vissa skriftliga frågor. Parterna efterkom åtgärden för processledning inom den angivna fristen.

98 Parterna utvecklade sin talan och svarade på tribunalens muntliga frågor vid förhandlingen den 5 och den 6 mars 2020. Parterna fick vid förhandlingen dessutom yttra sig över en eventuell förening av målen T-816/17 och T-318/18 vad gäller det slutliga avgörandet, vilket tribunalen noterade i förhandlingsprotokollet. Storhertigdömet Luxemburg, Amazon och Irland har uppgett att de inte hade några invändningar mot en sådan förening. Kommissionen angav att den inte var positiv till en eventuell förening av målen vad gäller det slutliga avgörandet.

III. Rättslig bedömning

99 Talan som väckts i målen T-816/17 och T-318/18 avser ogiltigförklaring av det angripna beslutet, i den del det innebär att förhandsbeskedet i skattefrågor och det årliga genomförandet av beskedet kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och i den del det förordnas om återkrav av de belopp som Storhertigdömet Luxemburg inte uppburit från LuxOpCo i form av bolagsskatt.

A. Förening av målen T-816/17 och T-318/18 med avseende på det avgörande genom vilket målet avgörs slutligt

100 I enlighet med artikel 19.2 i rättegångsreglerna beslutade ordföranden på tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning att hänskjuta frågan om förening av målen T-816/17 och T-318/18 vad gäller det slutliga avgörandet, som omfattades av hans befogenheter, för att beslutas av tribunalens sjunde avdelning i utökad sammansättning.

101 Efter att under förhandlingen ha hört parterna avseende en eventuell förening av målen, finner tribunalen att målen T-816/17 och T-318/18 ska förenas vad gäller det slutliga avgörandet, på grund av det samband som finns mellan dem.

B. De grunder och argument som åberopats

102 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har till stöd för sin talan åberopat fem respektive nio grunder, som till största delen överlappar varandra. Irland har i sin interventionsinlaga yttrat sig över fyra av de fem grunder som Storhertigdömet Luxemburg har åberopat. De grunder som Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har åberopat kan i huvudsak framställas på följande sätt.

103 För det första har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon, inom ramen för den första grunden i mål T-816/17 och den första till den fjärde grunden i mål T-318/18, i huvudsak bestridit kommissionens huvudsakliga fastställande att det förelåg en fördel för LuxOpCo i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

104 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har för det andra, inom ramen för den tredje anmärkningen i den första grundens andra del i mål T-816/17 och den femte grunden i mål T-318/18, bestridit kommissionens subsidiära fastställande gällande att det förelåg en skattemässig fördel för LuxOpCo i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

105 För det tredje har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon, inom ramen för den andra grunden i mål T-816/17 och den sjätte och den sjunde grunden i mål T-318/18, bestridit kommissionens huvudsakliga och subsidiära fastställanden om att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor var selektivt.

106 För det fjärde har Storhertigdömet Luxemburg, inom ramen för den tredje grunden i mål T-816/17, gjort gällande att kommissionen åsidosatte medlemsstaternas exklusiva behörighet i fråga om direkt beskattning.

107 För det femte har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon, inom ramen för den fjärde grunden i mål T-816/17 och den åttonde grunden i mål T-318/18, hävdat att kommissionen har åsidosatt deras rätt till försvar.

108 För det sjätte har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon, inom ramen för den första grundens andra del och den första anmärkningen i den andra grundens andra del i mål T-816/17 och den åttonde grunden i mål T-318/18, bestridit att OECD:s riktlinjer, i dess lydelse från år 2017, såsom de användes av kommissionen vid antagandet av det angripna beslutet, är relevanta i förevarande fall.

109 För det sjunde har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon, inom ramen för den femte grunden som åberopats till stöd för andrahandsyrkandet i mål T-816/17 och den nionde grunden i mål T-318/18, ifrågasatt huruvida kommissionens resonemang om det återkrav av stödet som kommissionen förordnade om är välgrundat.

110 Irland har i sin interventionsinlaga för det första åberopat att artikel 107 FEUF åsidosattes genom att kommissionen inte styrkte att det förelåg en fördel för LuxOpCo. För det andra åsidosattes artikel 107 FEUF i och med att kommissionen inte styrkte att åtgärden var selektiv. För det tredje åsidosatte kommissionen artiklarna 4 och 5 FEU genom att genomföra en dold skatteharmonisering. För det fjärde åsidosattes rättssäkerhetsprincipen i den del det i det angripna beslutet förordnades om återkrav av stödet.

111 För att kunna ge ett användbart svar på parternas grunder och de argument som Irland har anfört i sin interventionsinlaga, ska tribunalen först redogöra för vissa rättsfrågor som är tillämpliga på samtliga anmärkningar och grunder som parterna har åberopat (punkterna 112–129 nedan).

1. Inledande synpunkter

112 Det följer av fast rättspraxis att även om frågor om direkta skatter på unionsrättens nuvarande stadium omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska de sistnämnda inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 och där angiven rättspraxis). Medlemsstaters åtgärder i fråga om direkta skatter, även om de avser frågor som inte har harmoniserats i unionen, är således inte undantagna från tillämpningsområdet för lagstiftningen om kontroll av statligt stöd (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 142).

113 Härav följer att kommissionen kan kvalificera en skatteåtgärd som statligt stöd under förutsättning att villkoren för en sådan kvalificering är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 28, och dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81). Medlemsstaterna måste nämligen utöva sina befogenheter i skattefrågor i enlighet med unionsrätten (dom av den 3 juni 2010, kommissionen/Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 37). Medlemsstaterna måste därför avstå från att i detta sammanhang vidta några åtgärder som kan utgöra statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 143).

a) Fastställandet av villkoren för att tillämpa artikel 107.1 FEUF i samband med nationella skatteåtgärder

114 En åtgärd genom vilken de offentliga myndigheterna ger vissa företag en förmånlig skattemässig behandling och som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter mottagarna i en ekonomisk situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14; se, även, dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 46 och där angiven rättspraxis, och dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 145 och där angiven rättspraxis).

115 När det gäller skatteåtgärder kan själva förekomsten av en fördel bara fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal” (dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56). En sådan åtgärd ger följaktligen mottagaren en ekonomisk fördel, eftersom den minskar de utgifter som normalt belastar ett företags budget och därigenom, utan att det är fråga om en subvention i strikt bemärkelse, är av samma beskaffenhet och har identiskt lika effekter (dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22, och dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 146).

116 För att avgöra huruvida det föreligger en skattefördel ska följaktligen situationen för mottagaren till följd av tillämpningen av den aktuella åtgärden jämföras med situationen för vederbörande i avsaknad av den aktuella åtgärden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, Cellnex Telecom och Telecom Castilla-La Mancha/kommissionen, C-91/17 P och C-92/17 P, ej publicerad, EU:C:2018:284, punkt 114), och med tillämpning av normala skatteregler (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 147).

117 I samband med fastställandet av skattesituationen för ett integrerat företag som ingår i en företagskoncern, ska det inledningsvis påpekas att priserna på de koncerninterna transaktioner som detta företag utför inte fastställs på marknadsvillkor. Dessa priser har bestämts av företag som tillhör samma koncern, vilket gör att de inte styrs av marknadskrafterna (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 148).

118 När det i nationell skatterätt inte görs någon åtskillnad mellan integrerade företag och fristående företag vad gäller deras skattskyldighet för bolagsskatt, avser den nationella skatterätten att beskatta den vinst som uppstår till följd av den ekonomiska verksamheten i ett sådant integrerat företag som om den uppstått till följd av transaktioner som utförts till marknadspris. Under dessa omständigheter ska det konstateras att när kommissionen, inom ramen för sin befogenhet enligt artikel 107.1 FEUF, prövar en skatteåtgärd som ett sådant integrerat företag har beviljats, kan den jämföra skattebördan för ett sådant integrerat företag som följer av tillämpningen av denna skatteåtgärd med den skattebörda som följer av tillämpningen av de normala skattereglerna i den nationella rätten för ett företag, vilket befinner sig i en jämförbar faktisk situation och som bedriver sin verksamhet på marknadsvillkor (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 149).

119 Dessa slutsatser stöds dessutom av domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), som rörde belgisk skatterätt, i vilken det föreskrevs att integrerade företag och fristående företag skulle behandlas på samma villkor. Domstolen erkände nämligen i punkt 95 i nämnda dom behovet av att jämföra en stödordning som utgör ett avsteg med ”det gemenskapsrättsliga system som baseras på skillnaden mellan inkomster och utgifter för ett företag som bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens” (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 150).

120 Även om de nationella myndigheterna, genom den skatteåtgärd som ett integrerat företag har beviljats, har godtagit en viss prisnivå för en koncernintern transaktion, ger artikel 107.1 FEUF kommissionen möjlighet att kontrollera huruvida denna prisnivå motsvarar den som skulle ha tillämpats på marknadsmässiga villkor, för att fastställa huruvida prisnivån medför en minskning av de utgifter som normalt belastar det aktuella företagets budget, och således ger företaget en fördel i den mening som avses i nämnda artikel.

121 Det ska dessutom påpekas att när kommissionen använder armlängdsprincipen för att kontrollera huruvida den skattepliktiga vinsten för ett integrerat företag enligt en skatteåtgärd motsvarar en tillförlitlig uppskattning av en skattepliktig vinst som uppkommit på marknadsmässiga villkor, kan kommissionen konstatera att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF endast om skillnaden mellan de två jämförelsefaktorerna är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna i den metod som tillämpas för att komma fram till denna uppskattning (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 152).

122 Även om kommissionen inte kan vara formellt bunden av OECD:s riktlinjer, är det likväl så att dessa riktlinjer grundar sig på arbete som utförts av expertgrupper, att de återspeglar det samförstånd som uppnåtts på internationell nivå vad gäller internprissättning och att de därför har viss praktisk betydelse vid tolkningen av frågor som rör internprissättning (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 155).

123 Det ska i detta sammanhang påpekas att även om kommissionen upptäcker ett metodfel i den skatteåtgärd som är föremål för prövning, kan det inte anses att endast underlåtenheten att iaktta metodföreskrifter med nödvändighet leder till en minskad skattebörda. Det krävs dessutom att kommissionen visar att de metodfel som den identifierade i det berörda slutliga förhandsbeskedet i skattefrågor inte gör det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen och att de har lett till en minskning

av den skattepliktiga vinsten jämfört med den skattebörda som följer av tillämpningen av de normala skattereglerna i den nationella rätten på ett företag som befinner sig i en jämförbar faktisk situation som det berörda bolaget och som bedriver sin verksamhet på marknadsvillkor. Enbart konstaterandet att det skett ett metodfel är således i princip inte i sig tillräckligt för att visa att ett förhandsbesked i skattefrågor gav ett visst bolag en fördel och följaktligen för att fastställa att det föreligger ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 201).

124 Såsom Storhertigdömet Luxemburg i huvudsak har påpekat definieras nämligen, enligt fast rättspraxis, i artikel 107.1 FEUF en åtgärd för minskning av de kostnader som ett företag normalt skulle ha haft i förhållande till verkningarna (se dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 85 och där angiven rättspraxis). Förekomsten av ett statligt stöd kan varken presumeras eller härledas från ett räknefel som saknar betydelse för resultatet.

b) Bevisbördan

125 Det ska erinras om att det, vid kontrollen av statligt stöd, i princip ankommer på kommissionen att i det angripna beslutet framlägga bevisning som styrker att ett sådant stöd föreligger (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/kommissionen, T-68/03, EU:T:2007:253, punkt 34, och dom av den 25 juni 2015, SACE och Sace BT/kommissionen, T-305/13, EU:T:2015:435, punkt 95). I det sammanhanget är kommissionen skyldig att utföra granskningsförfarandet avseende de aktuella åtgärderna på ett omsorgsfullt och opartiskt sätt för att, då det slutgiltiga beslutet antas där det slås fast att det föreligger statligt stöd och i förekommande fall att stödet är oförenligt eller olagligt, förfoga över de mest kompletta och tillförlitliga uppgifterna (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 194; se även, för ett liknande resonemang, dom av den 2 september 2010, kommissionen/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punkt 90, och dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 63).

126 Härav följer att det i det angripna beslutet ankom på kommissionen att visa att villkoren för att det ska föreligga ett statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEFU, var uppfyllda. I det avseendet konstaterar tribunalen att även om det är ostridigt att medlemsstaten har ett utrymme för skönsmässig bedömning vid godkännande av internprissättning, kan dock detta utrymme för skönsmässig bedömning inte leda till att kommissionen förlorar sin behörighet att kontrollera att den aktuella internprissättningen inte leder till beviljandet av en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. I det sammanhanget ska kommissionen beakta den omständigheten att armlängdsprincipen gör det möjligt för den att kontrollera huruvida en internprissättning som godkänts av en medlemsstat motsvarar en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat och huruvida den avvikelse som eventuellt konstateras i samband med denna prövning inte är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna i den metod som tillämpas för att komma fram till denna uppskattning (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 196).

c) Omfattningen av tribunalens prövning

127 När det gäller omfattningen av den prövning som tribunalen ska göra i förevarande fall, ska det påpekas att som framgår av artikel 263 FEUF är syftet med en talan om ogiltigförklaring att det ska ske en granskning av huruvida de rättsakter som unionsinstitutionerna antar och som räknas upp i den artikeln är lagenliga. Bedömningen av de grunder som åberopas inom ramen för en sådan talan har följaktligen varken till syfte eller resultat att ersätta en fullständig utredning av ärendet inom ramen för ett administrativt förfarande (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 197; se även, för ett liknande resonemang, dom av den 2 september 2010, kommissionen/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punkt 84).

128 När det gäller området för statligt stöd, ska det erinras om att begreppet statligt stöd, såsom det definieras i EUF-fördraget, är ett juridiskt begrepp och ska tolkas på grundval av objektiva kriterier. Av denna anledning ska unionsdomstolen, i princip och med beaktande av såväl de konkreta omständigheterna i målet som den tekniska eller komplicerade karaktären på de bedömningar som kommissionen har gjort, utöva en fullständig kontroll i frågor som avser huruvida en åtgärd faller inom tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF (dom av den 4 september 2014, SNCM och Frankrike/Corsica Ferries France, C-533/12 P och C-536/12 P, EU:C:2014:2142, punkt 15, dom av den 30 november 2016, kommissionen/Frankrike och Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, punkt 87, och dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 198).

129 Vad gäller frågan huruvida en metod för att fastställa internpriser i ett integrerat företag är förenlig med armlängdsprincipen, ska det erinras om att kommissionen, såsom redan har angetts ovan, när den använder detta verktyg vid sin bedömning enligt artikel 107.1 FEUF, ska beakta att det till sin natur är ungefärligt. Tribunalens prövning syftar således till att kontrollera huruvida de fel som identifierades i det angripna beslutet, och på grundval av vilka kommissionen baserade konstaterandet att det förelåg en fördel, är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna vid tillämpningen av en metod som syftar till att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat (dom av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 199).

2. Grunder och argument som syftar till att bestrida det huvudsakliga fastställandet av fördelen

130 Såsom framgår av punkt 103 ovan har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon, genom den första grundens andra del i mål T-816/17 och den första till den fjärde grunden i mål T-318/18, gjort gällande att kommissionen åsidosatte artikel 107.1 FEUF när den i det huvudsakliga fastställandet i avsnitt 9.2.1 i det angripna beslutet fann att det förelåg en fördel för LuxOpCo (skälen 409–561 i det angripna beslutet). Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har närmare bestämt genom dessa grunder och argument ifrågasatt kommissionens resonemang i skälen 394, 395 och 401–579 i det angripna beslutet, enligt vilket genomförandet av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor under den berörda perioden ledde till en minskning av LuxOpCos ersättning, och därmed bolagets skattebörda, i förhållande till den ersättning som bolaget skulle ha erhållit utan förhandsbeskedet, om LuxOpCo hade behandlats som vilken annan skattskyldig person som helst som befann sig i en jämförbar situation. Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har genom sina argument avseende det huvudsakliga fastställandet att det förelåg en

fördel syftat till att ifrågasätta bland annat kommissionens konstaterande att LuxSCS borde ha betraktats som den part som skulle testas vid tillämpningen av TNMM. De syftar även till att bestrida att kommissionens tillämpning av TNMM på LuxOpCo är korrekt.

131 Såsom har angetts i punkt 110 ovan har Irland i sin interventionsinlaga anfört argument till stöd för Storhertigdömet Luxemburgs första grund.

132 Irland har i detta sammanhang tagit ställning till ett stort antal rättsfrågor som uppkommit vid tolkningen av begreppet armlängdsprincipen, såsom den tillämpades av kommissionen i förevarande fall och i vissa nya ärenden om statligt stöd på skatteområdet. Irland har särskilt gjort gällande att i domstolens praxis, nämligen domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), ”anges inte att medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa [armlängdsprincipen]”. Enligt denna medlemsstat ger nämnda rättspraxis inte heller stöd för att Luxemburg skulle vara skyldig att tillämpa armlängdsprincipen (i den version som kommissionen förespråkar) i luxemburgsk nationell rätt. Irland har slutligen hävdat att domstolen i domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416), inte identifierade armlängdsprincipen som en unionsrättslig princip, oberoende av vad som föreskrivs i nationell rätt.

a) Huruvida vissa av Irlands argument avseende förekomsten av en fördel kan tas upp till sakprövning

133 Kommissionen har åberopat att de argument som Irland har anfört till stöd för Storhertigdömet Luxemburgs första grund inte kan tas upp till sakprövning. Enligt kommissionen syftar nämligen Irlands argument till att göra gällande att kommissionen gjorde en felaktig tolkning av begreppet fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF genom att använda sig av ett olämpligt kriterium, nämligen en armlängdsprincip ”av sitt eget slag”, medan Storhertigdömet Luxemburg genom sin första grund i själva verket snarare angav att kommissionen hade tillämpat armlängdsprincipen på ett felaktigt sätt.

134 Även om artikel 40 tredje stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol och artiklarna 142.3 och 145.2 b i tribunalens rättegångsregler inte utgör hinder för att en intervenient framför nya eller andra argument än dem som har framförts av den part vilken intervenienten stödjer, för att dennes intervention inte ska begränsas till en upprepning av de argument som har framförts i ansökan, kan det inte medges att dessa bestämmelser gör det möjligt för intervenienten att ändra eller förvränga föremålet för talan som definieras i ansökan genom att åberopa nya grunder (se dom av den 20 september 2019, Le Port de Bruxelles och Région de Bruxelles-Capitale/kommissionen, T-674/17, ej publicerad, EU:T:2019:651, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

135 Enligt dessa bestämmelser har med andra ord intervenienten rätt att självständigt åberopa grunder, och inte bara argument, under förutsättning att de stöder ett av huvudparternas yrkanden och inte är av helt annat slag än de överväganden som utgör grunden för tvisten såsom den har definierats mellan sökanden och svaranden, och därmed medför att processföremålet ändras (se dom av den 20 september 2019, Le Port de Bruxelles och Région de Bruxelles-Capitale/kommissionen, T-674/17, ej publicerad, EU:T:2019:651, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

136 I förevarande fall kan det konstateras att Irland genom sina argument i huvudsak avser den rättsliga grund som kommissionen åberopade vad gäller Storhertigdömet Luxemburgs skyldighet att tillämpa armlängdsprincipen. Irland har således ifrågasatt rättskällan för principen, såsom den tillämpats av kommissionen i det angripna beslutet. För övrigt avser Irlands argument tolkningen av innehållet i denna princip och inte hur den tillämpas genom en metod för att fastställa internprissättningen.

137 Det framgår att armlängdsprincipen, såsom den är tillämplig i förevarande fall, kan härledas ur artikel 164.3 LIR om inkomstskatt, i dess ändrade lydelse. Detta framgår bland annat av skäl 241 i det angripna beslutet, utan att det har ifrågasatts av parterna. Storhertigdömet Luxemburgs första grund avser inte frågan om vad som är principens rättskälla eller hur den ska tolkas. Storhertigdömet Luxemburg har genom sin första grund därmed gjort gällande att kommissionen gjorde fel vid tillämpningen av vissa metoder för att fastställa internprissättningen inom ramen för dess resonemang om förekomsten av en fördel, med hänsyn till att dessa metoder gör det möjligt att slutligen konstatera huruvida en avgift motsvarar ett resultat grundat på armlängdsprincipen.

138 Härav följer att de argument som Irland har anfört till stöd för Storhertigdömet Luxemburgs första grund är av ett annat slag än de överväganden som utgör grunden för den första grunden. De kan därför inte tas upp till sakprövning.

b) Huruvida Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har fog för sina grunder och argument avseende det huvudsakliga fastställandet av fördelen

139 Som komplement till de omständigheter som anges i punkt 130 ovan ska det anges att Storhertigdömet Luxemburg och Amazon, inom ramen för den första grundens första del i mål T-816/17 och den första grunden i mål T-318/18, har ifrågasatt huruvida det var ett korrekt beslut av kommissionen att inte tillämpa CUP-metoden vid en analys i efterhand med stöd av de jämförbara avtal som Amazon.com ingav till kommissionen.

140 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har inom ramen för den första och andra anmärkningen i den första grundens andra del i mål T-816/17 och den andra grunden i mål T-318/18, gjort gällande att kommissionens funktionsanalys vid tillämpningen av TNMM är felaktig, eftersom kommissionen drog slutsatsen att LuxSCS var den minst komplexa parten och att kommissionens tillämpning av TNMM grundade sig på felaktiga metodval.

141 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har inom ramen för den första grundens andra del i mål T-816/17 och den tredje grunden i mål T-318/18 gjort gällande att kommissionen, i sitt huvudsakliga fastställande, gjorde ett godtyckligt och partiskt urval bland vittnesmålen från det amerikanska förfarandet som nämndes i punkt 14 ovan.

142 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har inom ramen för den första grundens tredje del i mål T-816/17 och den andra grundens sjätte del och den fjärde grunden i mål T-318/18 hävdat att det resultat som kommissionen erhöll i det angripna beslutet skiljer sig från en tillförlitlig uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen.

143 Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons argument mot det huvudsakliga fastställandet syftar således till att ifrågasätta dels att kommissionen inte använde CUP-metoden, dels att kommissionen tillämpade TNMM.

144 När det gäller de argument som syftar till att ifrågasätta att kommissionen inte använde CUP-metoden, ska det anges att metoden inte tillämpades i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor. Även om metoden hade undersökts i 2003 års rapport om internprissättning, som lämnades till skattemyndigheten till stöd för ansökan om förhandsbesked i skattefrågor, angavs den inte i skrivelsen av den 23 oktober 2003, i vilken Amazon ansökte om godkännande av metoden för att beräkna avgiften (se punkt 9 ovan). Såsom särskilt framgår av skäl 542 i det angripna beslutet grundade sig kommissionen, i sin analys som syftade till att visa att det förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, enbart på TNMM. Kommissionens bedömningar i syfte att utesluta att CUP-metoden var tillämplig (skälen 521–538 i det angripna beslutet) är däremot inte ägnade att visa att det första villkoret i artikel 107.1 FEUF var uppfyllt. Med hänsyn till att det ankommer på kommissionen att visa att det föreligger en fördel (se punkterna 125–126 ovan) och med hänsyn till att kommissionens bedömningar som syftar till att utesluta att CUP-metoden var tillämplig inte syftade till att visa detta, är det inte nödvändigt att pröva sökandenas argument och grunder om CUP-metoden.

145 Vad gäller de argument som syftar till att ifrågasätta kommissionens bedömning vad gäller kommissionens tillämpning av TNMM (se punkterna 146–297 nedan), ska det för det första anges vilken version av OECD:s riktlinjer för internprissättning som är den relevanta (se punkterna 146–155 nedan). För det andra ska det prövas huruvida Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har fog för att hävda att kommissionen gjorde fel vid tillämpningen av TNMM i det angripna beslutet, vilket hade ogiltigförklarat kommissionens huvudsakliga fastställande om fördelen (se punkterna 156–297 nedan).

1) Huruvida vissa av OECD:s riktlinjer som kommissionen använde vid tillämpningen av TNMM var relevanta i tiden

146 För att visa att det förelåg en fördel tillämpade kommissionen, i avsnitt 9.2 i det angripna beslutet, en rad riktlinjer för internprissättning från OECD i olika versioner av dem.

147 Inom ramen för den första anmärkningen i den andra grundens andra del har Storhertigdömet Luxemburg i huvudsak gjort gällande att det i förevarande fall är det ekonomiska sammanhanget och de tillämpliga bestämmelserna som gällde år 2003 som ska beaktas. Bortsett från att OECD:s riktlinjer endast utgjorde vägledande riktlinjer för de luxemburgska myndigheterna och saknade bindande verkan när det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor antogs år 2003, liksom när den sista förlängningen antogs år 2010, var det endast OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 1995 som var tillgängliga när förhandsbeskedet i skattefrågor antogs. I det angripna beslutet hänvisade kommissionen emellertid till OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 2010 och år 2017, vilket innebär en oriktig tillämpning i tiden (*ratione temporis*) av referenssystemet, som ska fastställas på grundval av de faktiska omständigheterna och de metoder för beräkning av priser som fanns vid tidpunkten då de aktuella åtgärderna antogs.

148 Amazon har tillagt att OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 2010 och år 2017, innebar flera viktiga ändringar i förhållande till 1995 års lydelse, såsom införandet av metoden för att analysera funktionerna ”Utveckling, förbättring, underhåll, skydd och exploatering” (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation) (nedan tillsammans kallade DEMPE-funktionerna). Amazon har särskilt ifrågasatt huruvida det var relevant för kommissionen att tillämpa denna metod, eftersom den infördes först efter det att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor hade antagits, nämligen i 2017 års lydelse av OECD:s riktlinjer.

149 Kommissionen har bestridit dessa argument.

150 Kommissionen har först angett att OECD:s riktlinjer inte tillämpas i det angripna beslutet som om de utgjorde tvingande normer, utan som ett verktyg som hjälpte kommissionen att tillämpa det kriterium som domstolen fastställde i punkt 95 i domen av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416). Enligt kommissionen har den luxemburgska skattemyndigheten, i motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg tycks hävda, regelbundet grundat sig på riktlinjerna för att tolka armlängdsprincipen, vilket innebär att OECD:s principer förblir relevanta i förevarande fall.

151 Kommissionen har vidare anfört att alla konstateranden i det angripna beslutet grundar sig på OECD:s riktlinjer i lydelsen från år 1995 och att det endast hänvisades till OECD:s riktlinjer i lydelsen från år 2010 och år 2017 när de senare lydelserna klargjorde 1995 års riktlinjer, dock utan att ändra de sistnämnda riktlinjerna.

152 I förevarande fall framgår det av ett antal fotnoter i det angripna beslutet att kommissionen, om än bara delvis, grundade sin bedömning att det förelåg en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF på inte enbart OECD:s riktlinjer i dess lydelse från år 1995, utan även på nämnda riktlinjer i lydelsen från år 2010 och år 2017. När det gäller lydelsen av OECD:s riktlinjer från år 1995, år 2010 och från år 2017, skiljer de sig åt på flera punkter och i olika omfattning. Dessa skillnader är både vanliga preciseringar som inte har någon inverkan på innehållet i de tidigare lydelserna och nya utvidgningar, nämligen nya riktlinjer som inte, även underförstått, förekom i de tidigare versionerna. En av de nya utvidgningarna av OECD:s riktlinjer som inte kom till uttryck förrän i 2017 års lydelse är metoden för att analysera DEMPE-funktionerna (se punkt 148 ovan). Inom ramen för det huvudsakliga fastställandet att det förelåg en ekonomisk fördel fokuserade kommissionen bland annat på förevarande analysmetod.

153 Såsom framgår av artikel 1 och – underförstått – av bland annat skälen 394 och 620 i det angripna beslutet, utgörs den aktuella åtgärden, såsom den identifierats av kommissionen, av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor och godkännandet av LuxOpCos årliga bolagsskattedeklaration, vilka grundar sig på nämnda förhandsbesked. Under den berörda perioden gjorde LuxOpCo sina skattedeklarationer på grundval av den beräkningsmetod som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor och beslutet förlängdes åren 2006 och 2010.

154 Mot bakgrund av dessa omständigheter kan det konstateras att kommissionen kunde grunda sin bedömning av huruvida det förelåg en fördel på den vägledning – vilka för övrigt endast är ett icke bindande verktyg – som följde av OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 1995. I den mån kommissionen grundade sig på OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 2010, är den sistnämnda versionen däremot inte relevant, såvida det inte rör sig om ett användbart klargörande, utan någon ytterligare utvidgning, av den vägledning som redan hade gjorts år 1995. För övrigt är OECD:s riktlinjer i 2017 års version inte relevanta i förevarande fall, eftersom de offentliggjordes efter den berörda perioden och de rekommendationer som föreskrivs däri har i hög grad utvecklats i förhållande till vägledningen från år 1995.

155 När det särskilt gäller metoden för att analysera DEMPE-funktionerna kan den i förevarande fall inte anses relevant i ett tidsmässigt hänseende, eftersom den utgör ett verktyg som inte togs fram förrän i OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 2017.

2) De fel som kommissionen påstås ha begått vid tillämpningen av TNMM i det angripna beslutet

156 Såsom angetts i punkt 9 ovan har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon ifrågasatt en hel rad bedömningar som kommissionens gjorde vid tillämpningen av TNMM i samband med det huvudsakliga fastställandet av fördelen.

157 TNMM är en indirekt metod för internprissättning. Såsom beskrivs i punkt 3.26 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från 1995, består metoden i att, utifrån en lämplig bas, fastställa en skattskyldig persons nettovinst i en kontrollerad transaktion eller i kontrollerade transaktioner som har nära samband med varandra eller som är fortlöpande. För att fastställa den lämpliga basen ska en vinstnivåindikator väljas, såsom kostnader, försäljning eller tillgångar. Den nettovinstindikator som erhållits av den skattskyldiga personen i en kontrollerad transaktion ska fastställas med hänvisning till den nettovinstindikator som samma skattskyldiga person eller ett oberoende företag har erhållit i jämförbara okontrollerade transaktioner.

158 Såsom framgår av punkt 3.26 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, innebär TNMM att det ska fastställas en part i den transaktion för vilken en vinstnivåindikator testas, till exempel ett påslag på kostnaderna. Denna part kallas den ”part som ska testas”. Det rör sig om den part vars så kallade ”armlängdsmässiga” påslag ska fastställas. Den part som ska testas är i allmänhet den på vilken en metod för internprissättning kan tillämpas på det mest tillförlitliga sättet och för vilken de mest tillförlitliga jämförelserna kan hittas.

159 Valet av den part som ska testas görs på grundval av en funktionsanalys av parterna i den koncerninterna transaktionen. Enligt punkt 3.43 i OECD:s riktlinjer för internprissättning, i deras lydelse från år 1995, är den part som ska testas oftast den part vars funktionsanalys är minst komplex. Enligt en uppfattning som förelåg redan då 1995 års riktlinjer var tillämpliga, innebar funktionsanalysen oftast en undersökning av de funktioner som utfördes av en enhet, de tillgångar den ägde och de risker den bar.

160 TNMM betraktas dessutom som en lämplig metod för att testa den armlängdsmässiga ersättningen för den part som inte medför något unikt och värdefullt bidrag med koppling till den transaktion som är föremål för analysen av internprissättning.

161 I förevarande fall har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon inte i sig bestridit kommissionens val av TNMM. De har däremot endast bestridit att kommissionens tillämpning av metoden var korrekt. Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har för det första bestridit kommissionens funktionsanalys och valet av LuxSCS som den part som skulle testas vid tillämpningen av TNMM. För det andra har de bestridit beräkningen av ersättningen till LuxSCS, det vill säga valet av vinstnivåindikator och det påslag som kommissionen valde vid tillämpningen av TNMM. För det tredje har de bestridit att det resultat som erhölls var tillförlitligt.

i) Kommissionens funktionsanalys och val av LuxSCS som den part som skulle testas

162 Skälen 409–561 i det angripna beslutet, det vill säga de skäl som avser det huvudsakliga fastställandet av fördelen, syftar i huvudsak till att visa att den luxemburgska skattemyndigheten i förevarande fall borde ha tillämpat TNMM och valt LuxSCS som den part som skulle testas, eftersom LuxSCS var den part som, mot bakgrund av kommissionens funktionsanalys, var den ”minst komplexa” parten. Det framgår även av dessa skäl att kommissionen anser att om den luxemburgska skattemyndigheten hade tillämpat TNMM och valt LuxSCS som den part som skulle testas, hade ersättningen till LuxOpCo varit högre än den ersättning som fastställdes med

stöd av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor. Kommissionen anser följaktligen att tillämpningen av TNMM med LuxSCS som den part som skulle testas hade lett till en lägre avgift för LuxSCS och således till en högre ersättning för LuxOpCo.

163 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har inom ramen för den första grundens andra del i mål T-816/17 och den andra grunden i mål T-318/18 ifrågasatt kommissionens funktionsanalys. De har bland annat gjort gällande att kommissionen minimerade LuxSCS funktioner och de tillgångar som bolaget bar och de risker som bolaget tog på sig. Enligt dem ägde LuxSCS de immateriella tillgångarna och utövade unika och värdefulla funktioner och kunde därför inte betraktas som den enhet som skulle testas vid kommissionens tillämpning av TNMM.

164 Det ska i detta sammanhang understrykas att Storhertigdömet Luxemburg och Amazon, genom sina argument om det huvudsakliga fastställandet av fördelen, inte har bestridit att kommissionens val av TNMM som den lämpliga metoden för att fastställa huruvida avgiften var grundad på armlängdsprincipen, var välgrundat. När Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har ifrågasatt kommissionens bedömningar vad gäller funktionsanalysen av LuxSCS i avsnitt 9.2.1.1 i det angripna beslutet, har de således i huvudsak bestridit kommissionens påstående att den luxemburgska skattemyndigheten borde ha betraktat LuxSCS som den ”minst komplexa” parten och således den part som skulle testas vid tillämpningen av TNMM.

165 För att bemöta Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons argument att kommissionen inte gjorde rätt när den drog slutsatsen att den luxemburgska skattemyndigheten borde ha tillämpat TNMM och valt LuxSCS som den part som skulle testas, är det inte nödvändigt att kontrollera huruvida funktionsanalysen av LuxOpCo är välgrundad. I den mån kommissionen hade för avsikt att tillämpa TNMM och välja LuxSCS som den part som skulle testas, räcker det däremot att kontrollera huruvida funktionsanalysen av LuxSCS, såsom analysen framgår av avsnitt 9.2.1.1 i det angripna beslutet, är välgrundad och huruvida det mot bakgrund av analysen var möjligt att på ett tillräckligt tillförlitligt sätt tillämpa TNMM på LuxSCS.

166 Enligt punkt 3.43 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, ska den part på vilken TNMM tillämpas ”vara det företag avseende vilket det går att identifiera tillförlitliga uppgifter om de närmast jämförbara transaktionerna”, att detta ”ofta innebär att man väljer det företag i intressegemenskap som är minst komplext av de företag som berörs av transaktionen och som inte har unika och värdefulla immateriella tillgångar” och att ”valet dock kan begränsas av att det inte finns tillräckligt med tillgängliga uppgifter”. Även om den enhet för vilken det finns de mest tillförlitliga uppgifterna för att identifiera jämförbara enheter i allmänhet ofta är den ”minst komplexa” enheten, är med andra ord, enligt förevarande punkt, syftet med att tillämpa TNMM inte nödvändigtvis att låta denna tillämpning vara beroende av att ”den minst komplexa” enheten identifieras. Det viktiga vid tillämpningen av metoden är däremot dels att identifiera den part för vilken de mest tillförlitliga uppgifterna kan hittas, dels frågan huruvida TNMM kan tillämpas på ett tillförlitligt sätt på förevarande part.

167 Som en följd av vad som anförts ovan i punkt 166, och såsom särskilt framgår av punkterna 3.26, 3.28, 3.29, 3.34 och 3.43 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, innebär tillämpningen av TNMM nödvändigtvis att det hittas tillförlitliga uppgifter för jämförelsen med den part som ska testas. Samtliga bedömningar avseende funktionsanalysen, prövningen av funktionerna, de överväganden som hänför sig till tillgångar och risker och alla överväganden avseende tillgångarnas ”unika och värdefulla” karaktär, är endast kriterier som ska beaktas vid valet av den part som ska testas för att säkerställa att det leder till ett tillförlitligt resultat.

168 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som tribunalen ska pröva de anmärkningar som syftar till att ifrågasätta kommissionens funktionsanalys av LuxSCS och slutsats att denna enhet borde vara den enhet som skulle testas.

169 I avsnitt 9.2.1.1.1 i det angripna beslutet (skälen 419–429 i beslutet) beskrev kommissionen de funktioner som LuxSCS utövade inom ramen för den kontrollerade transaktionen.

170 Såsom sammanfattats i skäl 418 i det angripna beslutet bygger kommissionens analys i huvudsak på följande tre huvudsakliga påståenden. Kommissionen ansåg först att LuxSCS inte hade utövat några ”aktiva” funktioner förbundna med uppdatering, förbättring, förvaltning och utnyttjande av de immateriella tillgångarna, att bolaget saknade behörighet för detta, eftersom den exklusiva licensen hade överlåtits till LuxOpCo, och att bolaget inte heller hade den kapaciteten. Kommissionen angav vidare att den ansåg att LuxSCS inte hade använt tillgångar som var knutna till dessa immateriella tillgångar, utan bolaget hade endast passivt innehaft äganderätten till tillgångarna och en licens för dem enligt kostnadsfördelningsavtalet. Slutligen påpekade kommissionen att LuxSCS varken hade kontrollerat riskerna i samband med förevarande verksamheter och hade inte heller haft den operativa och finansiella kapaciteten att göra det.

171 I skäl 429 i det angripna beslutet drog kommissionen slutsatsen att den enda verksamhet som verkligen kan anses ha bedrivits av LuxSCS under den berörda perioden var den som rör bevarandet av företagets ”lagliga äganderätt” till de immateriella tillgångarna, trots att denna verksamhet stod under LuxOpCos kontroll. Såsom framgår av skälen 418 och 430 i det angripna beslutet har LuxSCS därmed endast innehaft de immateriella tillgångarna ”passivt”.

172 I avsnitt 9.2.1.1.2 i det angripna beslutet, med rubriken ”Tillgångar som används av LuxSCS”, och särskilt i skäl 430 i detta beslut, erinrade kommissionen återigen om att LuxSCS endast var passiv innehavare av de immateriella tillgångarna. I skäl 431 i det angripna beslutet ifrågasatte kommissionen att LuxSCS hade använt de immateriella tillgångarna genom att överlåta dem på licens till LuxOpCo. I skäl 432 i det angripna beslutet upprepade kommissionen sin ståndpunkt att LuxSCS under alla omständigheter saknade förmåga att faktiskt använda de immateriella tillgångarna.

173 Slutligen analyserade kommissionen, i avsnitt 9.2.1.1.3 i det angripna beslutet (skälen 436–446 i beslutet), med rubriken ”Risker som bärs av LuxSCS”, de risker som LuxSCS löpte, eftersom dessa risker var relevanta inom ramen för licensavtalet. I skäl 446 i nämnda beslut slog kommissionen fast att LuxSCS inte kunde anses ha burit riskerna i samband med uppdatering, förbättring, förvaltning och utnyttjande av Amazons immateriella tillgångar och hade inte ekonomisk kapacitet att ta på sig sådana risker.

174 I avsnitt 9.2.1.4.1 i det angripna beslutet, med rubriken ”Den granskade parten borde vara LuxSCS”, angav kommissionen dessutom att det skulle undvikas att blanda ihop komplexitet i de tillgångar som innehades och komplexitet i de funktioner som utfördes av parterna i den berörda koncerninterna transaktionen (skäl 564 i det angripna beslutet). Kommissionen hävdade vidare att det inte fanns någon grund för att anta att ett anknutet företag inom en koncern som överlät en immateriell tillgång på licens till ett annat företag inom koncernen utförde mer komplicerade funktioner än det företaget enbart på grund av att det var den juridiska innehavaren av en komplex tillgång (skäl 546 i det angripna beslutet). Enligt kommissionen borde följaktligen Luxemburgs skattemyndighet ha avvisat Amazons påstående att den juridiska äganderätten till de immateriella tillgångarna i sig var ett ”unikt bidrag”. I stället borde skattemyndigheten ha krävt en funktionsanalys som visade att LuxSCS utförde ”unika och värdefulla” funktioner

(skäl 547 i det angripna beslutet). Slutligen ansåg kommissionen att även om LuxSCS var den lagliga ägaren till de immateriella tillgångarna under den berörda perioden visade funktionsanalysen i avsnitt 9.2.1.1 i det angripna beslutet att företaget inte hade utfört någon ”aktiv” eller nödvändig funktion i fråga om att uppdatera, förbättra, underhålla eller utnyttja dessa tillgångar (skäl 548 i det angripna beslutet).

175 Kommissionens bedömning av LuxSCS funktioner sammanfaller till stor del med bedömningarna av de tillgångar som LuxSCS använde. Detsamma gäller de argument som Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har anfört mot dessa bedömningar. Tribunalen ska således pröva dessa argument tillsammans, och därefter de argument som avser de risker som LuxSCS bar, för att undersöka huruvida kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att LuxSCS skulle betraktas som den enhet som skulle testas.

– *LuxSCS funktioner och tillgångar*

176 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har bestridit kommissionens påståenden om LuxSCS funktioner. Vad däremot gäller LuxSCS immateriella tillgångar är de överens om att dessa tillgångar var ”unika och värdefulla”, dock utan att omsorgsfullt definiera dessa begrepp.

177 För det första har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon kritiserat kommissionen för att inte ha beaktat den omständigheten att det i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, föreskrevs att den part som innehade de immateriella tillgångarna i allmänhet inte skulle vara den part som skulle testas vid tillämpningen av TNMM. Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har framhållit att LuxSCS innehade unika och värdefulla immateriella tillgångar. Den teknik som LuxSCS tillhandahöll spelade en central roll vid utvecklingen av Amazon-koncernens verksamhet i Europa. Dessa immateriella tillgångar var nödvändiga för Amazon-koncernens samtliga verksamheter i Europa. Storhertigdömet Luxemburg har dessutom understrukit att genom att LuxSCS beviljade LuxOpCo en licens för de immateriella tillgångarna, lät LuxSCS LuxOpCo dra nytta av den utvecklingsverksamhet som ATI och A 9 bedrev i Förenta staterna och tillät LuxOpCo att utnyttja dessa tillgångar optimalt. Följaktligen borde LuxOpCo inte bara ersätta LuxSCS för dess bidrag, utan även indirekt de amerikanska enheterna i Amazon-koncernen för deras bidrag.

178 För det andra har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon bestridit kommissionens ståndpunkt att det ska göras åtskillnad mellan så kallade ”aktiva” funktioner och så kallade ”passiva” funktioner och att endast de sistnämnda funktionerna ska användas vid funktionsanalysen. De har i detta sammanhang även kritiserat kommissionen för att den vid funktionsanalysen inte beaktade att LuxSCS hade ställt de immateriella tillgångarna till LuxOpCos förfogande inom ramen för den kontrollerade transaktionen. Amazon har tillagt att tillhandahållandet av de immateriella tillgångarna genom att LuxOpCo beviljades en licens utgör ett utnyttjande av dessa tillgångar från LuxSCS sida, såsom rekommenderas i punkt 6.32 i OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 2017.

179 För det tredje har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon gjort gällande att LuxSCS, i motsats till vad kommissionen har gjort gällande, utförde unika och värdefulla funktioner. I detta sammanhang har de bland annat angett att LuxSCS, genom sitt deltagande i kostnadsfördelningsavtalet, bidrog till den kontinuerliga utvecklingen av de immateriella tillgångarna, även om bolaget inte hade några anställda. Enligt Storhertigdömet Luxemburg och Amazon skulle bidragen från de amerikanska enheterna ATI och A 9, det vill säga den kontinuerliga utvecklingen och förbättringen av de immateriella tillgångarna, tillskrivas LuxSCS

eller anses utgöra en del av LuxSCS bidrag. Enligt dem utförde LuxSCS således ”unika och värdefulla” funktioner av värde som motiverade att bolaget betraktades som den mest komplexa parten i transaktionen. Amazon har dessutom gjort gällande att frågan om LuxSCS hade kapacitet att helt ensam driva ett e-handelsföretag och utan att bevilja licens för de immateriella tillgångarna till en annan enhet saknar relevans för bedömningen av om bolagets funktioner var unika.

180 Kommissionen har bestridit dessa argument.

181 Kommissionen har framhållit att LuxSCS endast ”passivt” ägde de immateriella tillgångarna och att bolaget faktiskt inte använde dem. Enbart äganderätten till en unik och värdefull immateriell tillgång räcker inte för att enheten ska anses vara komplex. Äganderätten räcker inte heller i förevarande fall för att motivera att LuxSCS tilldelades nästan hela den vinst som LuxOpCo genererade, även om ingen del av LuxOpCos verksamhet kunde bedrivas utan tillgång till de immateriella tillgångarna. Efter det att licensavtalet hade ingåtts hade LuxSCS inte längre rätt att använda tillgångarna, och LuxSCS hade inte heller kapacitet att använda dem. Det var endast LuxOpCo som använde de immateriella tillgångarna inom ramen för sin affärsverksamhet. Kommissionen har i detta sammanhang även erinrat om att LuxSCS inte hade några anställda och saknade förmågan att utöva funktioner som avsåg utveckling, förbättring och utnyttjande av de immateriella tillgångarna.

182 Enligt kommissionen har dessutom Storhertigdömet Luxemburg och Amazon felaktigt hänvisat till bidragen från Amazon-koncernens enheter i Förenta staterna (se punkt 179 ovan), eftersom de inte berörs av licensavtalet och agerar oberoende av LuxSCS. Alla dessa enheters eventuella funktioner som har samband med de immateriella tillgångarna, den omständigheten att Amazon.com gav vägledning till LuxSCS eller LuxOpCo eller kännetecknen i teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet saknar således relevans för funktionsanalysen av LuxSCS. De utvecklingsfunktioner som ATI och A 9 hade kan således inte tillskrivas LuxSCS, eftersom de olika parterna i kostnadsfördelningsavtalet agerar för egen räkning och på egen risk. Kommissionen har gjort gällande att under alla omständigheter fastställde redan teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet ersättningen på armlängds avstånd för de funktioner som ATI och A 9 utövade med avseende på de immateriella tillgångarna. Inga övriga koncerninterna transaktioner mellan de amerikanska enheterna och LuxOpCo med avseende på de immateriella tillgångarna, vars existens varken Storhertigdömet Luxemburg eller Amazon i vart fall har styrkt, kan legitimera att LuxOpCo betalade de återstående vinsterna till LuxSCS.

183 Såsom redan har angetts i punkt 166 ovan framgår det för det första i punkt 3.43 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, att ”[f]öretaget i intressegemenskap, på vilket nettomarginalmetoden tillämpas ska vara det företag avseende vilket det går att identifiera tillförlitliga uppgifter om de närmast jämförbara transaktionerna”, att detta ”ofta innebär att man väljer det företag i intressegemenskap som är minst komplext av de företag som berörs av transaktionen och som inte har värdefulla immateriella tillgångar eller unika tillgångar”. Begreppet ”unika” eller ”värdefulla tillgångar” har inte uttryckligen preciserats i OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 1995.

184 Det följer av punkt 3.43 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, att det i dessa riktlinjer rekommenderades att den part som innehade de unika och värdefulla tillgångarna inte skulle väljas som den part som skulle testas vid tillämpningen av TNMM, utan att en annan enhet i den kontrollerade transaktionen var att föredra. Den underliggande logiken i punkt 3.43 är att det i allmänhet är svårare att hitta jämförbara och tillförlitliga enheter för att undersöka den part i den

kontrollerade transaktionen som äger unika och värdefulla immateriella tillgångar. Denna tolkning framgår även av punkt 6.26 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995. Enligt denna punkt kunde det vara svårt att identifiera jämförbara transaktioner mellan oberoende företag när det rör sig om immateriella tillgångar av stort värde. Det framgår av samma punkt att det är svårare att identifiera jämförbara enheter enbart utifrån innehavet av unika och värdefulla immateriella tillgångar. Det ska påpekas att punkt 6.26 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, bygger på förutsättningen att en immateriell tillgång kan anses vara ”unik” när det inte finns någon tillgång som är jämförbar. En immateriell tillgång är ”värdefull” när den gör att det går att generera betydande intäkter. Det ska vidare konstateras att denna tolkning överensstämmer med definitionen av begreppet i punkt 6.17 i OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 2017. Det följer av denna punkt att ”unika och värdefulla immateriella tillgångar” är de tillgångar som för det första inte är jämförbara med immateriella tillgångar som används av parterna i potentiellt jämförbara transaktioner och, för det andra, att användningen av tillgångarna i verksamheten borde ge större framtida ekonomiska fördelar än vad som går att uppnå utan de immateriella tillgångarna.

185 I förevarande fall framgår det först att LuxSCS innehade rättigheterna till Amazon-koncernens immateriella tillgångar i Europa och att bolaget ställde dessa tillgångar till LuxOpCos förfogande i enlighet med licensavtalet.

186 Det ska i detta hänseende anges som en komplettering till de uppgifter som angavs i punkterna 4 och 5 ovan att enligt avtalet om avyttring som ingicks mellan ATI och LuxSCS den 1 januari 2005, vilket är en av delarna i teckningsavtalet, överlåts äganderätten för en del av förevarande tillgångar till LuxSCS (se punkterna 3.1 och 3.2 i avtalet), nämligen och huvudsakligen domännamnen på internet i Europa, såsom amazon.co.uk, amazon.fr och amazon.de.

187 Med stöd av det licensavtal som ingicks mellan ATI och LuxSCS den 1 januari 2005 fick vidare LuxSCS rätt att i Europa använda merparten av Amazon-koncernens immateriella tillgångar som existerade redan år 2005, nämligen teknik, uppfinningar, patent, varumärken, rättigheter knutna till kunderna etcetera, utan att LuxSCS licensrätt var exklusiv.

188 Dessutom hade LuxSCS, enligt punkt 6.2 a och punkt 6.3 a i kostnadsfördelningsavtalet, en icke-exklusiv licens för A 9:s och ATI:s immateriella rättigheter, vilken hade utvecklats efter år 2005, samt äganderätt till härledda rättigheter, som utvecklades efter år 2005, utifrån de immateriella tillgångar av vilka LuxSCS är den legala innehavaren.

189 LuxSCS ingick slutligen även avtal om licensiering och avyttring av immateriella rättigheter (Intellectual Property Assignment and License Agreement) med de europeiska dotterbolagen, enligt vilka LuxSCS erhöll de registrerade varumärkena och de immateriella rättigheterna till de europeiska webbplatser som de europeiska dotterbolagen innehade.

190 De immateriella tillgångar till vilka LuxSCS innehade rättigheter omfattade således följande tre kategorier av immateriella rättigheter: teknik, immateriella tillgångar knutna till marknadsföring och kunduppgifter. Tekniken omfattade ett fullständigt urval som omfattade alla aspekter av Amazon-koncernens verksamhet och bland annat tekniken för koncernens programvaruplattform, webbplatsens utseende, katalogen, orderbehandling, logistik, sök- och navigationsfunktioner, kundtjänst och kundanpassningsfunktioner.

191 Därefter ska det anges att även om kommissionen har hävdat att LuxSCS inte utövade några ”unika och värdefulla funktioner” med avseende på de immateriella tillgångarna, har LuxSCS inte bestridit att de immateriella tillgångar som bolaget innehade var ”unika och värdefulla” och att det hade ställts till LuxOpCos förfogande i den kontrollerade transaktionen.

192 I synnerhet har kommissionen inte framställt några välgrundade invändningar mot Amazons påstående att tekniken var unik, eftersom det inte fanns någon jämförbar teknik och att den spelade en avgörande roll i de olika aspekterna av Amazon-koncernens kommersiella verksamhet i Europa och således gjorde det möjligt att generera betydande intäkter. Dessutom hade det inte ifrågasatts, såsom Amazon har gjort gällande, att koncernens kommersiella verksamhet inte hade kunnat få en sådan omfattning och framgång i Europa – såsom för övrigt i andra regioner i världen – utan tekniken. Även Storhertigdömet Luxemburgs påstående är övertygande. Enligt detta påstående grundade sig Amazon-koncernen, under den berörda perioden, på sin teknik, som var ”central i dess ’business model’”(företagsmodell) i egenskap av teknik som utmärkte sig i konkurrenshänseende, på så sätt att det var just denna teknik som var det enda och betydelsefulla bidraget som gjorde (och fortfarande gör) det möjligt för Amazon-koncernen att fortsätta att vara konkurrenskraftig i en mycket konkurrensutsatt miljö som kännetecknas av små marginaler. Det framgår vidare av skäl 338 i det angripna beslutet att till och med en del av Amazon-koncernens konkurrenter har medgett att på grund av en ”mycket aggressiv investeringsstrategi när det gäller tekniken” utgör Amazon-koncernens plattform för detaljhandel ”i dag en konkurrensfördel som är svår att mäta sig med”. Vad gäller tekniken var det således fråga om en tillgång som inte var jämförbar.

193 Det ska vidare understrykas att det inte är nödvändigt att pröva kommissionens argument att enbart tekniken inte var tillräcklig för att bedriva Amazon-koncernens kommersiella verksamhet i Europa och att de mänskliga funktioner som utfördes av de anställda vid LuxOpCo också var viktiga. Dessa argument påverkar nämligen inte, även om de antas vara välgrundade, konstaterandet att tekniken spelade en väsentlig roll i Amazon-koncernens kommersiella verksamhet i Europa och således utgjorde en unik och värdefull tillgång.

194 När det gäller de varumärken som registrerats i Europa, ska det konstateras att när tillgångarna, som redan hade Amazon-koncernens internationella renommé, överläts till LuxSCS framgår det inte av handlingarna i målen att det fanns jämförbara tillgångar på den europeiska marknaden. Det ska således anses att de aktuella varumärkena var unika. Användningen av dem har gjort det möjligt att generera betydande intäkter i Europa. Dessa varumärken var således även ”värdefulla”. När det gäller kunduppgifterna saknades det också jämförbara uppgifter och de gjorde det möjligt att generera betydande vinster. Dessa immateriella tillgångar var således även unika och värdefulla.

195 Med beaktande av punkt 3.43 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, och med hänsyn till att Amazon-koncernens immateriella tillgångar och i synnerhet tekniken utgjorde unika och värdefulla tillgångar som LuxSCS använde i samband med den kontrollerade transaktionen, kan den luxemburgska skattemyndigheten under dessa omständigheter inte kritiseras för att de, i likhet med författarna till 2003 års rapport om internprissättning, ansåg att det enligt OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, var korrekt att välja ett annat bolag än LuxSCS som den part som skulle testas. Även om det, såsom kommissionen antydde i fotnot nr 681 i det angripna beslutet, föreskrivs i OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 2017 att en passiv innehavare inte kan vara den mest komplexa parten och således kan vara den part som ska testas vid tillämpningen av TNMM, ska det konstateras att det inte var fallet under den berörda perioden, som i förevarande fall enbart ska prövas mot bakgrund av OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 1995.

196 I punkt 83 i svaromålet i mål T-318/18 tycks kommissionen vilja framhålla att enligt punkt 3.43 i OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 1995 är det endast ”ofta” som valet av den part som ska testas innebär att man väljer det företag i intressegemenskap som är ”minst komplext av de företag som berörs av transaktionen och som inte har värdefulla immateriella tillgångar eller unika tillgångar”, dock utan att det rör sig om en absolut regel. I den mån kommissionen har för avsikt att hävda att regeln i punkt 3.43 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, inte är en absolut regel, utan en regel som kan frångås om det är motiverat av särskilda omständigheter som rör den berörda kontrollerade transaktionen, kan det konstateras att kommissionen, i det angripna beslutet, inte förklarade på vilket sätt rekommendationen borde frångås i förevarande fall. Kommissionen har inte visat att den luxemburgska skattemyndigheten borde ha avvikit från regeln i punkt 3.43 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, på grund av ett särdrag som utmärker den aktuella kontrollerade transaktionen, nämligen licensavtalet.

197 För det andra ska det under alla omständigheter konstateras att kommissionen gjorde en felaktig bedömning när den fann att LuxSCS, utöver funktionen att bevara sina immateriella rättigheter, inte utövade någon ”aktiv och kritisk funktion” med avseende på de immateriella tillgångarna (se punkt 420 i det angripna beslutet) eller någon ”aktiv eller nödvändig funktion” med avseende på de immateriella tillgångarna (se skäl 548 i beslutet) eller ”någon funktion som ökade värdet på de immateriella tillgångarna” (se skäl 526 i samma beslut).

198 När det gäller den åtskillnad som kommissionen gjorde mellan det så kallade ”passiva” innehavet (skälen 418 och 430 i det angripna beslutet) och det ”aktiva” innehavet av de immateriella tillgångarna, och mellan de ”aktiva” och ”passiva” funktionerna (skäl 548 i det angripna beslutet), ska det konstateras, i likhet med vad Storhertigdömet Luxemburg och Amazon anfört, att det i de riktlinjerna från OECD som är relevanta i förevarande fall inte föreskrivs någon sådan åtskillnad.

199 I OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, anges nämligen endast generellt, i punkt 1.20, att när det ska fastställas huruvida en ersättning som är fastställd i en kontrollerad transaktion är grundad på armlängdsprincipen, är det lämpligt att pröva om ersättningen motsvarar ”de funktioner som varje företag har åtagit sig” och att ”jämföra de funktioner som parterna utför”.

200 Det är visserligen inte uteslutet att punkt 1.20 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, kan tolkas så, att ordet ”utföra” syftar på så kallade ”aktiva” funktioner.

201 Det framgår emellertid inte tydligt av punkt 1.20 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, att endast ”aktiva” funktioner kunde beaktas vid funktionsanalysen av parterna i transaktionen. Det följer inte heller av denna punkt att en enhet inte kan anses ha ”åtagit sig” eller ”utöva” funktioner när den innehar vissa tillgångar och endast finansierar exempelvis uppdateringen eller förbättringen av den.

202 Det ska dessutom understrykas att det enligt punkt 1.22 i OECD:s riktlinjer kan vara ”intressant och ändamålsenligt att vid identifieringen och jämförelsen av funktionerna beakta de tillgångar som används eller kommer att användas” och att ”beakta den typ av tillgångar som används (fabriker, utrustning, immateriella tillgångar etcetera) och egenskaperna hos dessa tillgångar (ålder, marknadsvärde, lokalisering, industriell äganderätt etcetera)”. Med andra ord rekommenderas att hänsyn ska tas till att den omständigheten att ett bolag ställer tillgångar till förfogande inom ramen för den kontrollerade transaktionen för att bedöma de funktioner som utövas. Av detta följer således, i motsats till vad kommissionen har hävdat, att tillhandahållandet

av immateriella tillgångar ska beaktas för att undersöka de funktioner som en part utövar eller åtar sig i en koncernintern transaktion, utan att det är relevant att göra åtskillnad mellan ”aktiva” och ”passiva” funktioner.

203 Även om det antogs att kommissionen faktiskt kunde göra en åtskillnad mellan ”passiva” och ”aktiva” funktioner, drog vidare kommissionen felaktigt slutsatsen, såsom framgår av skäl 420 i det angripna beslutet, att LuxSCS endast var en passiv innehavare av de immateriella tillgångarna, att bolaget endast bevarade de immateriella tillgångarna och att bolaget inte kunde tilldelas någon annan aktiv funktion.

204 Dels beaktade inte kommissionen den omständigheten att LuxSCS faktiskt hade utnyttjat nämnda tillgångar genom att ställa dem till LuxOpCos förfogande mot betalning av en ersättning genom licensavtalet.

205 Det framgår nämligen att LuxSCS, enligt licensavtalet, gav LuxOpCo en licens för Amazons samtliga immateriella tillgångar i Europa. Detta avtal avsåg inte bara samtliga immateriella tillgångar som avsågs i teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet, utan även de immateriella tillgångarna, särskilt de varumärken som bolaget hade erhållit från de europeiska dotterbolagen år 2006, samt de härledda rättigheterna som följde därav. Den omständigheten att LuxOpCo gavs licens för de immateriella tillgångarna mot betalning av licensavgiften utgör ett utnyttjande av dessa tillgångar, vilket är detsamma som att utöva en aktiv funktion.

206 Utnyttjandet innebär att LuxSCS använde de immateriella tillgångarna, i betydelsen användning, vilket kommissionen, i skälen 430–432 i det angripna beslutet, hävdade inte hade skett.

207 Den omständigheten att LuxSCS utnyttjande de immateriella tillgångarna genom att ställa dem till förfogande för LuxOpCo inom ramen för licensavtalet, uppfyller även det kriterium som kommissionen föreslog i punkt 83 i svaromålet i mål T-318/18. Enligt det kriteriet infördes regeln i punkt 3.43 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, såsom angavs i punkterna 183 och 184 ovan, av författarna till dessa riktlinjer ”utifrån förutsättningen att parten i en kontrollerad transaktion som innehar värdefulla immateriella tillgångar är … den som använder dem vid utövandet av aktiva funktioner med avseende på förevarande transaktion”. Utan att det är nödvändigt att fastställa huruvida kommissionen har fog för att anse att nämnda punkt ska tolkas så, att den krävde en viss användning av de immateriella tillgångarna, ska det konstateras att den omständigheten att LuxSCS immateriella tillgångar ställdes till LuxOpCos förfogande inom ramen för licensavtalet utgör en användning i den mening som kommissionen har gjort gällande.

208 Dels bidrog LuxSCS till utvecklingen av de immateriella tillgångarna genom sitt finansiella deltagande enligt kostnadsfördelningsavtalet. Det ska i detta sammanhang erinras om att LuxSCS skulle, såsom redan har påpekats i den sista meningen i andra strecksatsen i punkt 4 ovan, betala en årlig andel av kostnaderna för kostnadsfördelningsavtalets utvecklingsprogram.

209 Det framgår inte av OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, att ett finansiellt deltagande i ett avtal om kostnadsfördelning inte kan anses utgöra ett verkligt deltagande i utvecklingen av de tillgångar som är föremål för ett sådant avtal. Det framgår tvärtom av punkt 8.15 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, där det avseende avtal om kostnadsfördelning anges att ”[d]et är sannolikt inte lätt att fastställa det relativa värdet av varje deltagares bidrag, utom när allt bidrag i sin helhet betalas i pengar”, att ett ekonomiskt bidrag till ett sådant avtal om kostnadsfördelning mycket väl kan vara ett bidrag som är giltigt och värdefullt, och således utan

hänsyn till om den enhet som gav det finansiella bidraget även tillför bidrag av ett annat slag. I vissa fall är det nämligen inte uteslutet att ett ekonomiskt bidrag till en koncernintern transaktion kan vara den enda drivkraften bakom transaktionens (kommersiella) framgångar.

210 För övrigt blev LuxSCS, med tillämpning av punkt 6.3 b och punkt 6.4 i kostnadsfördelningsavtalet, i utbyte mot sitt deltagande i kostnaderna, delägare tillsammans med A 9 i en del av de immateriella tillgångar som ständigt utvecklades och förbättrades i Förenta staterna. LuxSCS tillhandahöll ständigt förevarande utveckling och förbättringar till LuxOpCo i enlighet med licensavtalet, på ett sådant sätt att det kunde anses att de ur LuxOpCos synvinkel kunde tillskrivas LuxSCS och inte de amerikanska enheterna. Inom ramen för licensavtalet tilldelas LuxSCS resultaten av utvecklingen och förbättringarna av de immateriella tillgångarna.

211 Det framgår således av det ovan anförda att kommissionen i skäl 429 i det angripna beslutet felaktigt ansåg att ”[d]en enda verksamhet som verkligen kan anses ha bedrivits av LuxSCS … är den som rör bevarandet av företagets lagliga äganderätt till de immateriella tillgångarna”. Det kriterium som kommissionen använde och som avser att skilja mellan aktiva och passiva funktioner är inte relevant. Även om förevarande kriterium skulle beaktas, ställde LuxSCS de immateriella tillgångarna till LuxOpCos förfogande och bidrog till deras utveckling genom sitt ekonomiska bidrag till kostnadsfördelningsavtalet. Kommissionen borde ha beaktat dessa funktioner i sin funktionsanalys av LuxSCS och vid valet av den part som skulle testas.

212 Denna slutsats påverkas inte av de övriga argument som kommissionen har anfört.

213 Den bedömning som kommissionen gjorde i skälen 420 och 421 i det angripna beslutet och som har upprepats inom ramen för förevarande talan (se ovan punkt 181 ovan), enligt vilken LuxSCS ”[inte] kunde … utöva någon aktiv och kritisk funktion som gällde … framtagning, förbättring, förvaltning eller utnyttjande i detta hänseende”, eftersom LuxSCS ”inte längre [hade] befogenhet att ekonomiskt utnyttja de immateriella tillgångarna inom ramen för Amazon[-koncernen]s europeiska verksamhet”, kan inte godtas.

214 Kommissionen grundade konstaterandet på påståendet, som upprepades flera gånger i det angripna beslutet, att LuxOpCo hade erhållit en ”oåterkallelig” och ”exklusiv” licens från LuxSCS (se, exempelvis, skälen 116, 419, 431, 438, 442 och 450 i det angripna beslutet), vilket fråntog LuxSCS alla möjligheter att utnyttja de immateriella tillgångarna.

215 Det är i detta avseende tillräckligt att erinra om att licensiering utgör i sig ett utnyttjande.

216 Den slutsats som angavs i punkt 211 påverkas vidare inte av kommissionens bedömning i skäl 421 i det angripna beslutet och som upprepades inom ramen för förevarande talan (se punkt 181 ovan), enligt vilken LuxSCS inte hade kapacitet att utföra funktioner, eftersom bolaget saknade anställda.

217 I motsats till vad kommissionen har gjort gällande saknar det relevans för bedömningen av de funktioner som LuxSCS utförde med avseende på utnyttjandet av de immateriella tillgångarna huruvida LuxSCS hade kapacitet att driva ett e-handelsföretag helt själv. Såsom angetts i punkt 204 ovan har LuxSCS faktiskt utnyttjat de immateriella tillgångarna genom att licensiera dem till LuxOpCo.

218 I motsats till vad kommissionen har gjort gällande var det inte nödvändigt att LuxSCS hade egna anställda för att bidra till den ständiga utvecklingen av de immateriella tillgångarna. LuxSCS bidrog nämligen till detta med sitt finansiella deltagande i kostnadsfördelningsavtalet.

219 Dessutom påverkas inte slutsatsen i punkt 211 ovan av kommissionens argument att LuxSCS finansiella bidrag till utvecklingen av de immateriella tillgångarna var helt och hållet konstlad, eftersom finansieringen av utvecklingen av de immateriella tillgångarna härrörde från LuxOpCos räkenskaper, vilket innebar att LuxOpCo hade utövat alla funktioner som LuxSCS hade tilldelats i kostnadsfördelningsavtalet.

220 Ursprunget till det kapital som LuxSCS använde för att uppfylla sina finansiella skyldigheter enligt kostnadsfördelningsavtalet, och således den omständigheten att detta kapital kom från LuxOpCos betalning av avgiften, är nämligen inte relevant. Det krävs inte enligt OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, att det investerade kapitalet kommer från en viss källa. Det är inte uteslutet att kapitalet har sitt ursprung i en sådan avgift som den som är aktuell, eller härrör från en annan inkomstkälla, såsom till exempel ett lån.

221 Det framgår under alla omständigheter att förutom intäkterna från avgiften hade LuxSCS ett eget kapital. Såsom Storhertigdömet Luxemburg har påpekat är det tack vare LuxSCS egna kapital som bolaget kunde täcka de förluster som bolaget gjorde under sina första verksamhetsår utan hjälp från LuxOpCo. År 2006 var för övrigt det ersättningsbelopp som LuxOpCo betalade LuxSCS betydligt lägre än de betalningar som LuxSCS gjorde enligt teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet.

222 För det tredje har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon bestridit kommissionens bedömning, i bland annat skälen 407 och 547 i det angripna beslutet, att LuxSCS inte kunde anses ha utfört ”unika och värdefulla” funktioner (se bland annat skälen 407 och 547 i det angripna beslutet).

223 När det gäller begreppet ”unika och värdefulla funktioner” ska det understrykas att dessa begrepp inte används i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995. Endast uttrycket ”unika och värdefulla tillgångar” används flera gånger, bland annat i de avsnitt som avser TNMM och vinstdelningsmetoden, oftast för att hänvisa till immateriella tillgångar (utveckling eller egendom) (se, exempelvis, punkterna 1.8, 3.19, 3.43 och 6.26 i nämnda riktlinjerna).

224 Det är däremot först i 2017 års lydelse av OECD:s riktlinjer, som inte är relevanta i förevarande fall, som det uppenbart är fråga om ”unika och värdefulla” funktioner eller bidrag och att det görs en åtskillnad mellan ”unika och värdefulla funktioner” å ena sidan och ”rutinfunktioner” å andra sidan. Såsom redan har påpekats i punkt 184 ovan innehåller punkt 6.17 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 2017, en definition av begreppet ”unika och värdefulla tillgångar”. Även om upphovsmännen till OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 2017, ofta använder begreppet ”unika och värdefulla tillgångar”, har de däremot inte lämnat någon definition i detta avseende.

225 Parterna har preciserat vad de avser med uttrycken ”rutinfunktioner” eller ”löpande funktioner”. Vid förhandlingen påpekade Storhertigdömet Luxemburg att en enhet utövar ”rutinfunktioner” när den utför vanliga funktioner, det vill säga funktioner som även skulle kunna utföras av andra företag. Det rör sig således i huvudsak om funktioner för vilka det lätt går att finna jämförbara funktioner. Amazon underströk vid förhandlingen att begreppet ”rutinfunktion” inte betydde att de aktuella funktionerna inte hade något värde, utan att de lätt kunde bedömas (på engelska ”benchmarked”) och att ersättning utgick för dem. Kommissionen har inte ifrågasatt denna uppfattning. Det framgår av punkt 14 (fotnot nr 18) i svaromålet i mål T-318/18 att enligt

kommissionen hänvisar begreppet ”löpande” till funktioner som inte är unika och för vilka det finns jämförelsetal på den öppna marknaden. På liknande sätt jämförde kommissionen, i punkt 17 (fotnot nr 21) i svaromålet i mål T-816/17, ”löpande” funktioner med funktioner som ”inte är unika och värdefulla”.

226 I förevarande fall ska det inte fastställas huruvida det, på grundval av OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 1995, redan stod kommissionen fritt att kontrollera huruvida ett pris var grundat på armlängdsprincipen genom att använda sig av begreppet ”unika och värdefulla funktioner”, på grund av att begreppet redan var tillämpligt vid den tidpunkt då OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 1995 var tillämpliga, även om begreppet inte uttryckligen angavs i riktlinjerna, eller om kriteriet avseende ”unika och värdefulla funktioner” endast kunde beaktas i detta syfte efter det att OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 2017, hade antagits.

227 Parterna har i vart fall nämligen inte ifrågasatt kriteriets relevans, utan de är eniga om att kriteriet utgör själva kärnan i deras argument och ska utgöra en relevant parameter för bedömningen av deras situation. Liksom med begreppet ”unika och värdefulla tillgångar” (se punkt 176 ovan) har inte parterna omsorgsfullt definierat begreppet ”unika och värdefulla funktioner”.

228 När det gäller betydelsen av begreppen ”unika och värdefulla funktioner”, ska det, i likhet med vad som angavs i punkt 184 ovan och med hänsyn till de begrepp som parterna godtog (se punkt 225 ovan), anges att i förevarande mål hänvisar begreppet ”unika funktioner” till en situation i vilken en viss funktion inte kan jämföras med någon annan. Begreppet ”värdefull funktion” avser särskilt den omständigheten att den aktuella funktionen gör det möjligt att generera betydande intäkter. Även om det faktum att en viss funktion benämns som en ”unik” funktion utesluter att samma funktion kan anses som en ”rutinfunktion” eller ”löpande funktion”, kan samma resonemang inte tillämpas när det gäller begreppet ”värdefull funktion”. Det finns även ”rutinfunktioner” eller ”löpande funktioner” som gör det möjligt att generera betydande intäkter och som därför bör betecknas som ”värdefulla funktioner”.

229 Såsom angavs i punkt 191 ovan har det i förevarande fall inte bestridits att de immateriella tillgångar som omfattades av licensavtalet var unika och värdefulla.

230 Dessutom utnyttjade inte endast LuxSCS dessa unika och värdefulla immateriella tillgångar, som bolaget var innehavare av, utan bidrog även ekonomiskt till deras utveckling. Det följer följaktligen av vad som angetts ovan i punkterna 203–211 att kommissionen borde ha betraktat LuxSCS samtliga funktioner med avseende på de immateriella tillgångarna som unika och värdefulla. Påståendet i skäl 547 i det angripna beslutet att den luxemburgska skattemyndigheten borde ha krävt en funktionsanalys som visade att LuxSCS utförde ”unika och värdefulla funktioner” är således inte motiverat och kan därför inte godtas. Med hänsyn till LuxSCS funktioner och tillgångar är kommissionens slutsats att LuxSCS borde ha betraktats som den part som skulle testas inte övertygande.

– *De risker som LuxSCS bar*

231 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har i huvudsak gjort gällande att LuxSCS stod för riskerna i samband med de immateriella tillgångarna som sådana, medan LuxOpCo endast stod för riskerna i samband med detaljhandelsverksamheten. LuxSCS stod dessutom ekonomiska risker i samband med de immateriella tillgångarna, eftersom bolaget var tvunget att fullgöra den skyldighet som åligger bolaget enligt teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet att betala överlåtelseavgifterna och avgifterna till A9 och ATI enligt kostnadsfördelningsavtalet.

232 Kommissionen har bestridit dessa argument.

233 Kommissionen har särskilt gjort gällande att varken de beslut som fattats av den enda företrädaren för LuxSCS eller protokollen från bolagsstämmorna nämner några avgörande beslut om riskhanteringen. I själva verket hade LuxSCS varken finansiell eller operativ kapacitet för att bära dessa risker. LuxSCS kunde endast stå för kostnaderna i samband med teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet tack vare den finansiering som årligen erhölls genom de avgifter som LuxOpCo betalade inom ramen för licensavtalet. LuxSCS kapital löpte därför aldrig någon risk. Dessutom erhöll LuxSCS ett stort grundkapital av sitt moderbolag, vilket täckte teckningsavgiften. Under alla omständigheter överförde LuxSCS i enlighet med licensavtalet de finansiella riskerna till LuxOpCo. De risker som LuxSCS bar är således teoretiska, eftersom LuxSCS hade möjlighet att säga upp licensavtalet och bevilja en licens till en annan närstående eller oberoende part. LuxSCS finansiella risker var även teoretiska, eftersom bolagets finansiella deltagande i kostnadsfördelningsavtalet finansierades genom den avgift som LuxOpCo betalade och eftersom beloppet för betalningarna enligt kostnadsfördelningsavtalet var knutet till LuxOpCos intäkter.

234 Eftersom LuxSCS hade förvärvat full äganderätt till en del av de immateriella tillgångarna i enlighet med punkt 3.1 i överlåtelseavtalet, som hade ingåtts med ATI den 1 januari 2005, bar LuxSCS samtliga risker i samband med förekomsten av de immateriella tillgångarna som sådana. Det rörde sig exempelvis om risker såsom bestridanden från tredje man eller förverkande av de immateriella tillgångarna. Detta är en logisk följd av att LuxSCS ägde dessa tillgångar. Utifrån det licensavtal som ingicks med ATI den 1 januari 2005 stod LuxSCS även för riskerna i samband med den utveckling av de immateriella tillgångar som de amerikanska enheterna ATI och A 9 utförde.

235 Eftersom LuxSCS under den berörda perioden hade en licens för den andra delen av de immateriella tillgångarna, som avses i punkt 3.1 i det licensavtal som hade ingåtts med ATI den 1 januari 2005 och i punkterna 6.1 och 6.2 i kostnadsfördelningsavtalet, bar LuxSCS ekonomiska risker i samband med de tillgångar som bolaget använde med anledning av sitt deltagande i kostnadsfördelningsavtalet. Fördelningen av kostnaderna mellan parterna i kostnadsfördelningsavtalet var planerad enligt punkterna 4 och 5 i kostnadsfördelningsavtalet. Enligt dessa punkter i kostnadsfördelningsavtalet var LuxSCS skyldigt att bära kostnaderna för att utveckla de immateriella tillgångarna. Även om kostnaderna fördelades utifrån vinstandelen i Europa jämfört med de vinster som uppnåtts på världsnivå, var kostnaderna som sådana helt oberoende av vinstnivåerna i Europa. Även om kostnaderna för utvecklingen var högre än den avgift som LuxOpCo betalade, var det LuxSCS som borde ha burit de ekonomiska följderna av förevarande skillnad. För det fall LuxOpCo redovisade svaga förluster eller vinster räckte således inte avgiften för att täcka LuxSCS fasta kostnader, nämligen huvudsakligen betalningarna i enlighet med teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet. Med andra ord riskerade LuxSCS att inte ha tillräckliga inkomster för att betala in de teckningsavgifter och fördela de kostnader som föreskrevs i teckningsavtalet och i kostnadsfördelningsavtalet.

236 När det gäller dessa finansiella risker ska det understrykas, trots ett påstående som kommissionen inte styrkte vid förhandlingen, att kommissionen inte har visat att LuxSCS skyldighet att göra utbetalningar enligt kostnadsfördelningsavtalet faktiskt exakt hängde ihop med LuxOpCos betalning av ersättningsbeloppet. Tvärtom, och såsom kommissionen för övrigt själv påpekade i skäl 445 i det angripna beslutet, motsvarade inte de belopp som LuxSCS erhöll i avgift direkt de belopp som LuxSCS var skyldigt att betala enligt kostnadsfördelningsavtalet. År 2006 var således den avgift som LuxOpCo betalade LuxSCS betydligt lägre än de teckningsavgifter och kostnadsfördelningsbetalningar som LuxSCS erlade.

237 Vad vidare gäller de finansiella risker som LuxSCS stod för har kommissionen inte kunnat visa att bolaget inte förfogade över något betydande eget kapital. När det gäller LuxSCS grundkapital, vilket kommissionen i skäl 445 i det angripna beslutet avfärdade som irrelevant, framgår det att det år 2006 var åtminstone tack vare förevarande kapital som LuxSCS kunde täcka förlusterna under sina första verksamhetsår, utan hjälp från LuxOpCo.

238 Slutligen är det riktigt att LuxOpCo, enligt punkterna 2.3 och 9.2 i licensavtalet, var skyldigt att skydda de immateriella tillgångarna. Enligt punkt 2.3 i avtalet var nämligen LuxOpCo dels skyldigt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att skydda LuxSCS rättigheter till de immateriella tillgångarna, dels skyldigt, enligt punkt 9.2 i samma avtal, att förebygga och på egen kostnad väcka talan mot all icke tillåten användning av de immateriella tillgångarna. LuxOpCo bar således de risker som var förenade med skyddet för immateriella tillgångar.

239 De övriga riskerna med de immateriella tillgångarna bars emellertid av LuxSCS på grund av dess finansiella deltagande i kostnadsfördelningsavtalet.

240 Det framgår nämligen inte av bestämmelserna i licensavtalet att LuxSCS överförde andra risker än dem som följer av punkterna 2.3 och 9.2 i nämnda avtal till LuxOpCo, det vill säga de som avser skyldigheten att skydda de immateriella tillgångarna. I motsats till vad kommissionen har hävdat innehåller licensavtalet således inte någon klausul om överföring i sig av samtliga risker som är förbundna med LuxSCS immateriella tillgångar till LuxOpCo. I synnerhet innehåller inte licensavtalet någon klausul om överföring av de risker som är förbundna med utveckling av de immateriella tillgångarna.

241 Eftersom det saknas stöd i bestämmelserna i licensavtalet, godtas således inte kommissionens slutsats, bland annat i skäl 438 i det angripna beslutet, att LuxSCS överförde riskerna i samband med framtagning, förvaltning och utnyttjande av de immateriella tillgångarna till LuxOpCo.

242 Av det ovan anförda följer således att Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har fog för sitt påstående att LuxSCS stod för riskerna i samband med ägande och utveckling av de immateriella tillgångar som användes för att utnyttja de europeiska verksamheterna, inbegripet de finansiella risker som är förenade med utnyttjandet av dessa immateriella tillgångar, medan LuxOpCo i huvudsak endast bar de risker som var knutna till dess egen detaljhandelsverksamhet och, i synnerhet, riskerna i samband med försäljningen och med tjänsterna på marknadsplatsen.

– Slutsats om funktionsanalysen av LuxSCS och slutsatsens inverkan på valet av detta bolag som part som skulle testas

243 Mot bakgrund av övervägandena i punkterna 162–242 ovan kan två konstateranden göras.

244 Det första konstaterandet är att kommissionens funktionsanalys av LuxSCS inte kan godtas. Kommissionen underskattade LuxSCS funktioner. När det gäller de immateriella tillgångarna beaktade kommissionen bland annat inte att LuxSCS, såväl enligt avtalen som i praktiken, tillhandahöll immateriella tillgångar som inte var jämförbara på marknaden och som således var unika och värdefulla. Enligt OECD:s riktlinjer, i den lydelse som är relevant i förevarande fall, var denna omständighet i princip tillräcklig för att kunna dra slutsatsen att LuxSCS inte kunde anses vara den minst komplexa parten och således den part som skulle testas.

245 Även om den luxemburgska skattemyndigheten borde ha beaktat, såsom kommissionen har gjort gällande, ”de unika och värdefulla funktionerna”, ska det under alla omständigheter konstateras att kommissionen bortsåg från att LuxSCS faktiskt utnyttjade de immateriella tillgångarna inom ramen för den kontrollerade transaktionen. Tillhandahållandet av immateriella tillgångar med ett högt värde motsvarade utförandet av en unik och värdefull funktion inom ramen för licensavtalet (den kontrollerade transaktionen). Såsom framgår av punkterna 203–242 ovan utövade LuxSCS en rad andra funktioner inom ramen för den kontrollerade transaktionen än att tillhandahålla LuxOpCo de immateriella tillgångarna. Kommissionen bortsåg från dessa funktioner, vilka kunde anses vara unika och värdefulla.

246 Kommissionen har inte heller i vederbörlig ordning beaktat att LuxSCS, såväl enligt avtalen som i praktiken, bar alla risker som var förenade med dessa tillgångar och deras utveckling inom ramen för licensavtalet, oberoende av huruvida LuxSCS själv kontrollerades av de amerikanska enheterna och huruvida det var LuxSCS som tekniskt utvecklade de immateriella tillgångarna eller huruvida utvecklingen av de immateriella rättigheterna, som LuxSCS bidrog ekonomiskt till, var resultatet av de tekniska ansträngningar som de amerikanska enheterna ATI och A 9 hade gjort. Därmed minimerade kommissionen även beskrivningen av de risker som LuxSCS bar.

247 Under dessa omständigheter kan den luxemburgska skattemyndigheten inte klandras för att, i likhet med författarna till 2003 års rapport om internprissättning, ha ansett att det i enlighet med OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, var korrekt att inte välja LuxSCS som den part som skulle testas.

248 Det andra konstaterandet är att det under alla omständigheter kan konstateras att även om det fanns skäl att godta kommissionens påstående att LuxSCS endast var en passiv innehavare av de immateriella tillgångarna och inte ett bolag som utövade aktiva funktioner med avseende på dem, ansåg kommissionen felaktigt att LuxSCS borde ha ansetts vara den part som skulle testas.

249 Den part som ska testas är nämligen generellt den part på vilken TNMM kan tillämpas på det mest tillförlitliga sättet och på vilken de mest tillförlitliga jämförelsetalen kan hittas.

250 I förevarande fall har kommissionen inte visat att det var lättare att hitta företag som var jämförbara med LuxSCS än företag som var jämförbara med LuxOpCo, eller att om LuxSCS hade valts som den enhet som skulle testas hade mer tillförlitliga jämförelseuppgifter kunnat erhållas.

251 Såsom framgår av skäl 557 i det angripna beslutet borde kommissionen, när den sökte efter lämpligt påslag för avgiften, ha medgett att det inte fanns något bolag som var jämförbart med LuxSCS.

252 Härav följer att tribunalen godtar Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons argument att kommissionen felaktigt ansåg att LuxSCS skulle anses som den enhet som skulle testas vid tillämpningen av TNMM. Det ovan anförda är således tillräckligt för att godta Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons samtliga argument vad gäller kommissionens huvudsakliga fastställande att det förelåg en fördel, utan att det är nödvändigt att göra en funktionsanalys av LuxOpCo eller att pröva frågan huruvida kommissionen gjorde en riktig bedömning när den uteslöt CUP-metoden.

253 För fullständighetens skull ska det emellertid påpekas att kommissionens bedömning av huruvida det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF även ska underkännas av andra skäl än dem som avser valet av den part som ska testas och funktionsanalysen av LuxSCS,

såsom de angetts ovan. Även om tribunalen godtog kommissionens omotiverade slutsats att LuxSCS var den part som borde ha testas, ska Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons argument således godtas i övrigt, av följande skäl.

ii) Den ersättning som kommissionen beräknade för LuxSCS utifrån antagandet att LuxSCS var den part som skulle testas

254 I skälen 550–560 i det angripna beslutet försökte kommissionen genomföra sin egen tillämpning av TNMM genom att välja LuxSCS som den part som skulle testas. Kommissionen drog i skäl 559 i det angripna beslutet slutsatsen att ”ersättning på armslängds avstånd” för LuxSCS enligt licensavtalet borde vara lika med summan mellan de två delarna, nämligen dels teckningsavgiften och kostnaderna enligt kostnadsfördelningsavtalet vilka LuxSCS har haft i förhållande till de immateriella tillgångarna utan påslag, dels de allmänna driftskostnader som LuxSCS hade direkt för att säkerställa funktioner med avseende på bevarandet av den juridiska äganderätten av de immateriella tillgångarna (nedan tillsammans kallade kostnaderna för bevarandet) med ett påslag på 5 procent (nedan kallad LuxSCS ersättning). LuxSCS ersättning motsvarar i själva verket den avgift som LuxSCS, enligt kommissionen, borde ha tagit ut av LuxOpCo.

255 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har genom den andra anmärkningen i första grundens andra del och första grundens tredje del i mål T-816/17 och den fjärde grunden i mål T-318/18, gjort gällande att även om det godtogs att LuxSCS kunde anses vara den part som skulle testas vid tillämpningen av TNMM (vilket inte är fallet), gjorde kommissionen andra felaktigheter vid tillämpningen av TNMM. Den beräkning som kommissionen gjorde för att fastställa ”ersättningen på armslängds avstånd” för LuxSCS, det vill säga den avgift som LuxOpCo skulle betala LuxSCS, är nämligen inte övertygande.

256 Förevarande argument ska prövas med beaktande av de två delar som kommissionen särskilde från varandra (se punkt 254 ovan).

– Den första delen av den avgift som skulle betalas till LuxSCS (teckningsavgiften och kostnaderna enligt kostnadsfördelningsavtalet)

257 När det gäller den första delen av den avgift som skulle betalas till LuxSCS (se punkt 254 ovan) har Storhertigdömet Luxemburg, inom ramen för den första anmärkningen i den första grundens andra del, gjort gällande att den avgift som LuxOpCo betalade till LuxSCS inte endast skulle återspegla utvecklingskostnaderna, utan även de immateriella tillgångarnas värde. Värdet motsvarar inte dessa kostnader och således inte de betalningar som LuxSCS gjorde enligt kostnadsfördelningsavtalet. I punkt 73 i ansökan och i punkt 32 och följande punkter i repliken i mål T-318/18 har Amazon i huvudsak anfört samma anmärkning. Enligt Storhertigdömet Luxemburg borde dessutom kostnaderna i samband med kostnadsfördelningsavtalet och teckningsavtalet, som var en motprestation för att LuxSCS tillhandahöll de immateriella tillgångarna enligt licensavtalet, ha inkluderats i de kostnader på vilka ett påslag tillämpades.

258 Kommissionen har bestridit dessa argument.

259 Kommissionen har hävdat att syftet med ett sådant avtal som kostnadsfördelningsavtalet var att fördela kostnaderna för att uppdatera de immateriella tillgångarna och inte att generera rörelseresultat från den europeiska verksamheten. ATI och A 9 borde således inte erhålla någon del av vinsten från den kommersiella verksamheten i Europa, utöver ersättningen för teckningsavgiften och från kostnadsfördelningsavtalet. Det var således korrekt att i det angripna

beslutet fastställa LuxSCS ersättning så att den omfattade en ersättning för teckningsavgiften och utvecklingskostnaderna enligt kostnadsfördelningsavtalet. Kommissionen har i detta sammanhang erinrat om att enligt kommissionen var skälet till LuxSCS existens rent skattemässig. Licensavtalet ingicks inte direkt mellan de amerikanska enheterna och LuxOpCo, utan mellan LuxSCS och LuxOpCo, för att undvika att avgifterna beskattades i Förenta staterna. Om LuxSCS inte hade existerat skulle ATI och A 9 ha ingått ett avtal om kostnadsfördelning med LuxOpCo (och inte ett licensavtal), vilket innebär att endast LuxOpCo borde ha erlagt betalningarna. Dessutom var LuxSCS verksamhet begränsad till att endast inneha de immateriella tillgångarna. LuxSCS har inte självt direkt utövat funktionen att utveckla de immateriella rättigheterna och borde därför inte ha erhållit någon ersättning för det. LuxSCS har varken spelat någon roll vid användningen eller utvecklingen av de immateriella tillgångarna eller kontrollerat dessa utvecklingsfunktioner och de därtill förenade riskerna. Enligt kommissionen skulle det således inte tillämpas något påslag på teckningsavgiften och på kostnaderna enligt kostnadsfördelningsavtalet, eftersom det endast rörde sig om kostnader som LuxSCS övervältrade på LuxOpCo och eftersom LuxSCS inte hade någon funktion med avseende på de immateriella tillgångarna. LuxSCS ersättning borde tvärtom ha återspeglat att det i själva verket var LuxOpCo som stod för de funktioner och risker som LuxSCS hade tilldelats enligt kostnadsfördelningsavtalet. Under alla omständigheter bortsåg inte kommissionen, i sin funktionsanalys, från att LuxSCS var den juridiska ägaren till de immateriella tillgångarna.

260 För att undersöka om en ersättning såsom den som är aktuell i förevarande fall motsvarar ett marknadsmässigt resultat, förutsätts det, enligt OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 1995, att hänsyn tas till de immateriella tillgångarnas värde och inte kostnaderna för att utveckla och uppdatera dem. Det framgår nämligen av punkt 6.27 i riktlinjerna att även om kostnaderna för att utveckla immateriella tillgångar kan beaktas vid fastställandet av jämförbarheten eller av värdet på bidraget från olika parter i en transaktion, finns det inte något nödvändigt samband mellan dessa kostnader och värdet på de immateriella tillgångarna. I synnerhet är det faktiska rimliga värdet av en immateriell tillgång ofta inte mätbart i förhållande till utgifterna för att uppdatera och bevara de immateriella tillgångarna. Såsom framgår av punkt 6.2 i riktlinjerna kan ”immateriella tillgångar” ha ett betydande värde även om de inte har något bokfört värde i bolagets balansräkning. Såsom framgår av punkt 1.22 respektive punkt 6.27 i riktlinjerna rör det sig om vad som brukar benämnas ”marknadsvärde” eller ”salupris”. Det ska dessutom understrykas att förevarande värde kan variera över tiden.

261 I förevarande fall uppkommer frågan huruvida den första delen av LuxSCS ersättning, såsom den beräknats av kommissionen i det angripna beslutet, det vill säga, för det första, betalningen av teckningsavgifter utan påslag och, för det andra, betalningarna enligt kostnadsfördelningsavtalet, fortfarande utan påslag, faktiskt återspeglar värdet på de immateriella tillgångar som licensierats till LuxOpCo.

262 För det första kan det visserligen anses att den teckningsavgift som LuxSCS betalade till de amerikanska enheterna i utbyte mot överlåtelse av äganderätten till en del av de immateriella tillgångar som redan fanns och en licens för övriga immateriella tillgångar som redan fanns (se punkt 4) faktiskt återspeglar värdet på de immateriella tillgångarna vid ingåendet av teckningsavtalet, det vill säga år 2005.

263 Även om teckningsavgiften inte utgör ett pris som förhandlats fritt på marknaden, rör det sig nämligen, såsom Amazon har angett i punkt 73 i ansökan i mål T-318/18, om det pris som betalades i ersättning för förvärvet av de immateriella tillgångar som fanns före år 2005. En sådan

utbetalning kan, till skillnad från utvecklingskostnaderna, återspegla värdet på de immateriella tillgångar som är föremål för överföringen av äganderätten, det vill säga de immateriella tillgångar som redan fanns år 2005.

264 Det ska likväl understrykas, såsom bland annat Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande, utan att motsägas av kommissionen på denna punkt, att under den berörda perioden ökade de immateriella tillgångarna mycket i värde tack vare den ständiga innovationen inom den teknik som bland annat de amerikanska enheterna inom Amazon US utvecklade och tack vare utvecklingen av varumärket Amazons renommé och således de immateriella tillgångar som var knutna till marknadsföring i Europa och i världen. Att kommissionen, i skäl 555 i det angripna beslutet, endast lade ihop utvecklingskostnader utan påslag (betalningar enligt kostnadsfördelningsavtalet) till det pris som hade betalats för att erhålla de redan existerande immateriella tillgångarna (teckningsavgiften), innebär att hänsyn inte tagits till att värdet på de redan existerande immateriella tillgångarna i förevarande fall hade ökat under den berörda perioden, eftersom de amerikanska enheterna utvecklade och förbättrade dem allteftersom och ersatte dem delvis. Enbart övervältringen av betalningen enligt teckningsavtalet, som kommissionen har åberopat och som kan godtas som det ursprungliga värdet för de immateriella tillgångarna år 2005, återspeglar således inte de immateriella tillgångarnas saluvärde under hela den berörda perioden.

265 Kommissionen gjorde dessutom en felaktig bedömning när den fann att de betalningar som LuxSCS erlagt i enlighet med teckningsavtalet kunde övervältras på LuxOpCo utan tillämpning av något påslag. Avsaknaden av påslag återspeglar inte vad oberoende parter hade godtagit inom ramen för en fri transaktion på marknaden och utgör således ett fel vid beräkningen av LuxSCS ersättning. Det är nämligen rimligt att anse och det följer dessutom av punkt 6.14 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, att oberoende parter som agerar på marknaden försöker dra nytta av att deras tillgångar görs tillgängliga. Tillämpningen av ett påslag vid beräkningen av en sådan ersättning som den nu aktuella framstår därför som en normal situation på marknaden. Såsom Amazon har gjort gällande i punkt 98 i ansökan i mål T-318/18 skulle kommissionen, om den hade undersökt alternativen för LuxSCS, såsom rekommenderas i nämnda punkt 6.14, ha kunnat konstatera att det fanns många aktörer som bedrev handel på internet i Europa, så att LuxSCS kunde ha värderat de immateriella tillgångarna utifrån mer än enbart deras utvecklingskostnader.

266 Vad för det andra gäller betalningarna enligt kostnadsfördelningsavtalet, framgår det, såsom har angetts ovan, av punkt 6.27 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, att om kostnaderna för att utveckla immateriella tillgångar kan beaktas vid fastställandet av jämförbarheten eller av värdet på bidraget från olika parter i en transaktion, finns det inte något nödvändigt samband mellan kostnaderna för utvecklingen och värdet på de immateriella tillgångarna. Enbart övervältringen av betalningen enligt kostnadsfördelningsavtalet, som kommissionen föreslog, motsvarar endast återbetalningen av de kostnader som LuxSCS måste bära för att utveckla de immateriella tillgångarna och återspeglar inte värdet på de förbättrade immateriella tillgångarna. Att enbart ersätta utvecklingskostnader, utan något påslag, är ett tillvägagångssätt som inte motsvarar ett marknadsmässigt resultat.

267 Det ska i detta sammanhang erinras om att föremålet för den kontrollerade transaktion som är föremål för kommissionens granskning är licensen för de immateriella tillgångar som LuxSCS gav till LuxOpCo, varvid det ska erinras om att LuxSCS var part i kostnadsfördelningsavtalet. ATI och A 9 utövade funktioner som rör uppdatering av en del av de immateriella tillgångarna. Kommissionens argument att ATI och A 9 ”erhöll ersättning” genom utbetalningarna enligt

kostnadsfördelningsavtalet för dessa funktioner visar dock att kommissionen gjorde en felaktig tolkning av kostnadsfördelningsavtalet. Det framgår av punkt 4.3 i kostnadsfördelningsavtalet att de betalningar som LuxSCS gjorde enligt kostnadsfördelningsavtalet endast beräknades som en procentandel av de utvecklingskostnader som parterna i kostnadsfördelningsavtalet hade ådragit sig. LuxSCS delaktighet i utvecklingskostnaderna är visserligen proportionerlig till den vinst som genererades av de enheter som ägs av LuxSCS, och således av LuxOpCo, jämfört med de vinster som ATI och A 9 genererade. Icke desto mindre motsvarar betalningarna enligt kostnadsfördelningsavtalet en del av de kostnader för att utveckla de immateriella tillgångar som utvecklats inom ramen för kostnadsfördelningsavtalet och som ställts till LuxOpCos förfogande i enlighet med licensavtalet och de återspeglar således inte de immateriella tillgångarnas marknadsvärde. Det är detta värde som en ersättning på armlängds avstånd enligt licensavtalet borde återspegla.

268 Av det ovan anförda följer att den omständigheten att LuxSCS inte själv utövade den funktion som rörde utvecklingen påverkar inte konstaterandet att beloppet för den avgift som LuxOpCo betalade ska återspegla de immateriella tillgångarnas värde.

269 Det var därför olämpligt av kommissionen att påstå att ersättningen till LuxSCS kunde beräknas enbart på grundval av en övervältring av kostnaderna för att utveckla de immateriella tillgångarna.

270 Kommissionens övriga argument föranleder inte någon annan bedömning än den som gjorts i punkt 269 ovan.

271 För det första har kommissionen gjort gällande att LuxSCS endast var mellanhand och att bolaget endast hade överfört de kostnader som hade uppkommit i samband med teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet för att därefter överföra en del av den avgift som erhölls från LuxOpCo med stöd av licensavtalet till A 9 och ATI upp till dessa kostnader. Skillnaden mellan de belopp som uppbars som ersättning och de betalningar som gjordes enligt kostnadsfördelningsavtalet tilldelades LuxSCS och fördes därefter eventuellt vidare av delägarna, utan att LuxSCS hade utövat någon funktion som motiverade att bolaget tilldelades dessa belopp.

272 Även om LuxSCS endast ska anses som en mellanhand, det vill säga att bolaget stod mellan LuxOpCo och de amerikanska enheterna ATI och A 9, som inte utförde några funktioner rörande utveckling, borde dock storleken på den avgift som LuxOpCo borde ha betalat, och således ersättningen till LuxSCS, ha återspeglat marknadsvärdet på de immateriella tillgångar som tillhandahölls enligt licensavtalet. Enbart övervältringen av betalningen enligt kostnadsfördelningsavtalet, vilket kommissionen har åberopat, motsvarar emellertid endast återbetalningen av de kostnader som LuxSCS skulle stå för vid utvecklingen av de immateriella tillgångarna och återspeglar inte de immateriella tillgångarnas marknadsvärde.

273 Även om kommissionen genom de argument som anges i punkt 271 ovan avser att göra gällande att LuxOpCos beskattningsunderlag borde ha minskat på grund av att LuxSCS stod mellan LuxOpCo och de amerikanska enheterna ATI och A 9 och på grund av det licensavtal som hade slutits med LuxSCS, till skillnad från det licensavtal som slutits med nämnda enheter, ska det anges att i det angripna beslutet grundade sig inte kommissionen på något sådant resonemang för att visa att det förelåg en fördel för LuxOpCo.

274 Det har inte heller visats att om LuxOpCo hade ingått licensavtalet direkt med de amerikanska enheterna, utan att LuxSCS stod mellan dessa bolag, skulle det ersättningsbelopp som betalades till dessa enheter ha skilt sig från den licensavgift som betalades till LuxSCS.

275 För det andra påverkas inte slutsatsen ovan i punkt 269 av det argument som kommissionen anförde vid förhandlingen, nämligen att kostnadsfördelningsavtalet kunde ha slutits direkt med LuxOpCo.

276 Det ska i detta hänseende anges att resonemanget att om LuxSCS inte hade bildats skulle ett avtal om kostnadsfördelning ha ingåtts med LuxOpCo, är rent hypotetiskt och utgör i själva verket spekulationer.

277 Vidare grundade kommissionen inte sitt resonemang i det angripna beslutet på den omständigheten att LuxOpCo kunde eller borde ha varit direkt part i kostnadsfördelningsavtalet. Det kan nämligen konstateras att kommissionen inte någonstans i det angripna beslutet har ifrågasatt existensen av LuxSCS i sig, och inte heller huruvida det upplägg som följde ingåendet av kostnadsfördelningsavtalet och av licensavtalet var giltigt mot bakgrund av luxemburgsk rätt, med anledning av att upplägget gjorde det möjligt att minska LuxOpCos skatteskuld. Kommissionen bestred nämligen endast storleken på den avgift som LuxOpCo skulle betala till LuxSCS.

278 För det tredje påverkas inte slutsatsen ovan i punkt 269 av det argument som kommissionen anförde vid förhandlingen, nämligen att LuxSCS hade bildats av rent skattemässiga skäl.

279 Enbart den omständigheten att en enhet som ingår i en koncern har bildats endast i syfte att optimera skatt och att den tar ut en avgift för immateriella tillgångar som utvecklats inom koncernen i fråga, räcker inte i sig för att dra slutsatsen att det förelåg en skattefördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF för den som ska betala avgiften och det visar således inte att det nödvändigtvis föreligger statligt stöd till förmån för den som ska betala licensavgiften.

280 I förevarande fall berodde visserligen den skattemässiga behandlingen av LuxSCS som varierade mellan Luxemburg (LuxSCS var ”skattemässigt transparent” i Luxemburg) och Förenta staterna (LuxSCS var ”inte skattemässigt transparent” i Förenta staterna) på en ”hybridasymmetri”, det vill säga en skillnad mellan Luxemburgs och Förenta staternas tillämpliga skattelagstiftning när det gäller identifiering av den skattskyldiga personen.

281 Såsom kommissionen själv påpekade i fotnot 16, som åtföljer punkt 13 i svaromålet i mål T-816/17, är följderna av denna asymmetri (utebliven beskattning av vinsterna) emellertid inte föremål för det angripna beslutet. Den fråga som är relevant i förevarande mål är således varken huruvida LuxSCS existens är rent skattemässig eller huruvida de inkomster som bolaget genererat faktiskt beskattades i Förenta staterna i händerna på dess delägare, utan huruvida LuxOpCo betalade en avgift vars belopp övervärderades och huruvida LuxOpCos ersättning därmed minskades på ett konstlat sätt.

282 För det fjärde påverkas inte slutsatsen i punkt 269 ovan av kommissionens påstående vid förhandlingen, även om det antogs vara styrkt, att LuxSCS var ett ”fiktivt” bolag.

283 Det ska konstateras att LuxSCS faktiskt var en juridisk person, vilket kommissionen inte har ifrågasatt. LuxSCS var etablerat i Luxemburg och fanns med i Storhertigdömet Luxemburgs handelsregister i egenskap av luxemburgskt bolag.

284 Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen att slutsatsen i skäl 555 i det angripna beslutet, att den första delen av ”ersättningen till LuxSCS” borde ha bestått i en ”vidarefakturering … av de övervältrade kostnaderna i samband med teckningsavtalet och

kostnadsfördelningsavtalet” är felaktig, eftersom en sådan avgift inte motsvarar ett marknadsmässigt resultat. Förevarande felaktiga tillämpning av TNMM räcker även för att anse att kommissionens huvudsakliga fastställande gällande fördelen i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF inte kan godtas. Tribunalen ska dock fortsätta att pröva parternas argument på följande sätt.

– *Den andra delen av LuxSCS ersättning (kostnader för bevarandet)*

285 När det gäller den andra delen av ersättningen till LuxSCS (se punkt 254 ovan) anser Storhertigdömet Luxemburg att bedömningen i skäl 555 i det angripna beslutet, nämligen uppfattningen att ”LuxSCS [borde] få ersättning genom ett påslag på en kostnadsbas som enbart utgörs av de kostnader som har uppstått för de utlokaliserade tjänsterna för att bevara LuxSCS lagliga äganderätt till de immateriella tillgångarna”, är felaktig. Storhertigdömet Luxemburg har hävdat att kommissionen felaktigt fastställde ett påslag grundat på ”armlängdsprincipen” på 5 procent på de externa kostnaderna på grundval av rapporten från forumet. Närmare bestämt anser Storhertigdömet Luxemburg att påslaget på 5 procent, som anses vara grundat på ”armlängdsprincipen”, är godtyckligt, liksom den kortfattade analys som ligger till grund för detta påslag. Rapporten från forumet grundar sig på en analys av praxis som observerats av medlemsstaternas skattemyndigheter och inte på en analys av luxemburgsk praxis avseende artikel 164.3 LIR. Utan hänsyn till att rapporten inte har något värde i luxemburgsk rätt och att den antogs efter det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor och fanns således inte tillgänglig när förhandsbeskedet antogs, hänvisar rapporten från forumet till påslag som observerats inom koncerninterna transaktioner och kan således inte användas som grund för att fastställa ett påslag grundat på armlängdsprincipen, det vill säga det påslag som motsvarar de villkor som råder på den öppna marknaden.

286 Kommissionen har bestridit dessa argument.

287 Kommissionen har understrukit att den andra delen av den ersättning som LuxOpCo skulle betala LuxSCS utgör en obetydlig del av ersättningen, vilket innebär att den inte har någon faktisk inverkan på LuxSCS ”ersättning” som kommissionen beräknade. Enligt kommissionen var det i förevarande fall inte nödvändigt att göra en verklig analys av internprissättningen och att fastställa exakt hur stor LuxOpCos ersättning borde ha varit. Rapporten från forumet kan däremot användas som en ”säkerhetszon” och göra det möjligt att fastställa beloppet för koncerninterna transaktioner med lågt värde, för vilka det är alltför kostsamt och utdraget att göra en riktig analys av internprissättningen. Storhertigdömet Luxemburg är en del av det gemensamma forumet för internprissättning och rapporten från forumet grundar sig även på luxemburgsk praxis. Även om de påslag som konstaterades i rapporten hade observerats för koncerninterna transaktioner, är det enligt kommissionen fråga om påslag – som i allmänhet godtas av skattemyndigheterna – eftersom de återspeglar företagens lönsamhet under marknadsmässiga villkor. Slutligen har kommissionen angett att rapporten från forumet, även om den är från år 2010, grundar sig på uppgifter avseende perioden 1999–2007 och har tillagt att dessa uppgifter kan användas, eftersom det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor inte genomfördes förrän från och med år 2006.

288 Såsom angetts i punkt 254 ovan motsvarar den andra delen av LuxSCS ”ersättning”, som kommissionen beräknat, kostnader som skulle kunna betecknas som ”kostnader för bevarandet”, ökat med 5 procent. Förevarande avkastning på 5 procent fastställdes av kommissionen på

grundval av rapporten från forumet, eftersom det rör sig om den avkastning som oftast observerats för internprissättning avseende tillhandahållande av koncerninterna tjänster med lågt mervärde.

289 Såsom Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har hävdat är kommissionens synsätt problematiskt i flera avseenden.

290 Kommissionen medgav själv i skäl 557 i det angripna beslutet att det inte fanns några jämförbara funktioner för att beräkna LuxSCS ersättning för dess funktioner som motsvarade bevarandet av dess lagliga äganderätt till de immateriella tillgångarna.

291 I punkt 3.26 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, föreskrivs det, när det gäller tillämpningen av TNMM, att ”den skattskyldiga personens nettomarginal för en kontrollerad transaktion ska teoretiskt sett fastställas med hänvisning till den nettomarginal som samma skattskyldiga person erhållit i jämförbara transaktioner på den öppna marknaden”. Då det inte fanns jämförbara transaktioner borde det ha lett till att kommissionen inte tillämpade TNMM på LuxSCS.

292 Kommissionens tillvägagångssätt, som gick ut på att använda rapporten från forumet i stället för att göra sin egen undersökning av jämförbarheten och sin egen analys av jämförbara nettomarginaler på marknaden, är visserligen inte oförenligt med tillämpningsföreskrifterna för TNMM, såsom de följer av OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995. Såsom framgår av bland annat punkterna 3.29 och 3.30 i dessa riktlinjer, är det nämligen allmänt känt att det är svårt att hitta tillräckligt exakta uppgifter om de nettomarginaler som finns på den öppna marknaden och om de parametrar som ofta används på den öppna marknaden som vinstindikatorer. Vad informationskällorna som används i detta syfte har för form eller art saknar dessutom i sig relevans. Om det finns ett offentliggörande av vinstindikatorer eller av nettomarginaler som konstaterats inom ett visst område av ekonomisk verksamhet, kan det i princip användas, dock utan att det nödvändigtvis måste röra sig om en ”säkerhetszon”, såsom den som kommissionen har åberopat i sin argumentation som nämndes i punkt 287 ovan.

293 En sådan rapport kan dock endast användas om uppgifterna i rapporten är relevanta och tillförlitliga. Det minsta som kan begäras av en sådan rapport är särskilt att uppgifterna i den avser transaktioner som är jämförbara med den kontrollerade transaktionen och avser funktioner som är jämförbara med funktioner som utförs av den enhet som ska testas, så att jämförelsen faktiskt är tillförlitlig.

294 I förevarande fall ska det konstateras att den marginal som kommissionen fastställde på grundval av rapporten från forumet motsvarar den marginal som enligt rapportens författare allmänt sett har observerats för vissa ”koncerninterna tjänster med lågt mervärde”. LuxSCS har emellertid inte tillhandahållit några sådana tjänster. De funktioner som avsåg bevarandet av dess lagliga äganderätt till de immateriella tillgångarna kan nämligen inte likställas med en koncernintern tjänst med ”lågt mervärde”. Av detta följer att även om användningen av rapporten från forumet i princip inte ger upphov några metodsvårigheter, har uppgifterna i rapporten inte något samband med LuxSCS funktioner inom ramen för den i förevarande fall kontrollerade transaktionen, det vill säga licensavtalet.

295 Mot bakgrund av övervägandena i punkterna 257–292 ovan godtar tribunalen Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons argument att kommissionen gjorde fel i funktionsanalysen av LuxSCS, vilket inverkade på slutsatsen att välja LuxSCS som den part som skulle testas i samband med tillämpningen av TNMM. Kommissionen har även begått ett fel vid fastställandet av den lämpliga nettomarginalen för den kontrollerade transaktionen i förevarande fall.

3) Slutsats avseende det huvudsakliga fastställandet

296 Mot bakgrund av dessa olika överväganden ska Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons argument som syftar till att bestrida det huvudsakliga fastställandet av fördelen godtas. Kommissionen fann dels felaktigt att LuxSCS skulle väljas som part som skulle testas. Den beräkning av ”LuxSCS ersättning” som kommissionen gjorde utifrån antagandet att LuxSCS var den enhet som skulle testas är dessutom behäftad med flera fel och kan inte anses vara tillräckligt tillförlitlig och inte heller göra det möjligt att komma fram till ett resultat grundat på armlängdsprincipen. Eftersom den beräkningsmetod som kommissionen valde inte kan godtas, kan metoden inte läggas till grund för kommissionens konstaterande att den avgift som LuxOpCo betalade till LuxSCS borde ha varit lägre än den avgift som faktiskt erhölls med tillämpning av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor under den berörda perioden. De omständigheter som ingår i det huvudsakliga fastställandet av fördelen gör det således inte möjligt att fastställa att LuxOpCos skattebörda hade minskat på ett konstlat sätt på grund av en övervärdering av ersättningen.

297 Följaktligen ska talan bifallas såvitt avser den första och den andra anmärkningen i den första grundens andra och tredje del i mål T-816/17 samt den andra och den fjärde grunden i mål T-318/18, vilka syftar till att göra gällande att kommissionen inte visade att det förelåg en fördel inom ramen för sitt huvudsakliga fastställande, utan att det är nödvändigt att pröva de övriga grunder och argument som syftar till att bestrida det huvudsakliga fastställandet.

3. Grunder och argument som syftar till att ifrågasätta det subsidiära resonemanget om fördelen

298 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har inom ramen för den tredje anmärkningen i den första grundens andra del i mål T-816/17 och den femte grunden i mål T-318/18 bestridit kommissionens subsidiära resonemang avseende förekomsten av en skattefördel för LuxOpCo.

299 För att i detalj pröva dessa grunder ska det erinras om att kommissionen, såsom angetts i punkterna 65–68 ovan, i sitt subsidiära resonemang om förekomsten av en fördel, gjorde tre konstateranden att den metod för internprissättning som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor bygger på tre felaktiga metodval.

300 I det första subsidiära fastställandet (skälen 565–569 i det angripna beslutet) identifierade kommissionen ett fel i valet av den metod för internprissättning som godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor. Parterna är eniga om att den metod som tillämpades i 2003 års rapport om internprissättning i själva verket motsvarade TNMM. I motsats till vad som framgår av 2003 års rapport om internprissättning i sig har författarna till rapporten däremot varken valt eller faktiskt tillämpat vinstdelningsmetoden. Amazon bekräftade i sina svar på de skriftliga frågorna att den metod för internprissättning som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor för det första bestod i att beräkna ersättningen till LuxOpCo med tillämpning av TNMM och för det andra att tilldela hela restvärdet till LuxSCS för att ersätta bolaget för de

immateriella tillgångarna. I skäl 540 i det angripna beslutet tog kommissionen upp den omständigheten att författarna till 2003 års rapport om internprissättning i själva verket använde TNMM och inte vinstdelningsmetoden i den variant där restvärdet analyseras.

301 Till stöd för sitt första subsidiära fastställande anförde kommissionen att även om det antogs att LuxSCS faktiskt hade utfört unika och värdefulla funktioner, vilket kommissionen har bestridit, kunde den luxemburgska skattemyndigheten inte vara ovetande om att LuxOpCo även utförde unika och värdefulla funktioner med avseende på de immateriella rättigheterna och med avseende på Amazon-koncernens kommersiella verksamhet i Europa, och inte funktioner gällande den löpande förvaltningen. Kommissionen ansåg följaktligen att den metod för fastställande som hade valts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor inte gjorde det möjligt att nå ett tillförlitligt resultat och att vinstdelningsmetoden med en analys av bidragen var lämpligare. Enligt kommissionen skulle ersättningen och följaktligen LuxOpCos beskattningsbara inkomster ha varit högre om den sistnämnda metoden hade använts.

302 Vidare fann kommissionen, inom ramen för sitt andra subsidiära fastställande (skälen 570–574 i det angripna beslutet), att det val av vinstnivåindikator som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor var felaktigt. Närmare bestämt ansåg kommissionen att även om det antogs att funktionsanalysen i 2003 års rapport om internprissättning var korrekt, genom att godta ett påslag på driftskostnaderna och inte på de totala kostnaderna, hade det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor på ett olämpligt sätt minskat LuxOpCos beskattningsbara inkomst, vilket gav bolaget en ekonomisk fördel.

303 Inom ramen för det tredje subsidiära fastställandet (skälen 574–578 i det angripna beslutet), slog slutligen kommissionen fast att det i vart fall varken var lämpligt eller ekonomiskt motiverat att införa ett tak i metoden för internprissättning för att fastställa LuxOpCos skattebas såsom hade fastställts i det angripna beslutet. Kommissionen ansåg att eftersom införandet av ett sådant tak ledde till en minskning av LuxOpCos beskattningsbara inkomst för beskattningsåren 2006, 2007, 2011, 2012 och 2013, gav det bolaget en ekonomisk fördel.

304 Vart och ett av de subsidiära fastställandena i avsnitten 9.2.2.1–9.2.2.3 i det angripna beslutet är oberoende av varandra. Var och en kan således styrka att det föreligger en fördel. Kommissionen har såväl i sina svar på de skriftliga frågorna som vid förhandlingen bekräftat att vart och ett av de subsidiära fastställandena på ett självständigt sätt styrker konstaterandet att det föreligger en fördel.

a) Inledande synpunkter på de tre subsidiära fastställandena

305 I skäl 564 i det angripna beslutet preciserade kommissionen att avsikten med den bedömning som kommissionen hade gjort i avsnitt 9.2.2, avseende de subsidiära fastställandena av en fördel, inte var att fastställa en ”exakt” armslängdsersättning för LuxOpCo, utan att visa att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor gav en ekonomisk fördel för LuxOpCo genom att godkänna felaktiga metodval som ledde till en minskning av dess beskattningsbara inkomst.

306 Som komplement till vad som angetts i punkterna 123–126 ovan är det viktigt att, mot bakgrund av innehållet i domen av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen (T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669), klargöra kommissionens bevisbörda när den prövar om det föreligger statligt stöd i samband med ett förhandsbesked i skattefrågor såsom det nu aktuella.

307 För det första preciserade tribunalen, i punkt 152 i domen av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen (T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669), att när kommissionen använder armlängdsprincipen för att kontrollera huruvida den skattepliktiga vinsten för ett integrerat företag enligt en skatteåtgärd (den första jämförelsefaktorn) motsvarar en tillförlitlig uppskattning av en skattepliktig vinst som uppkommit på marknadsmässiga villkor (den andra jämförelsefaktorn), kan kommissionen konstatera att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF endast om skillnaden mellan de två jämförelsefaktorerna är mer långtgående än de inneboende osäkerhetsfaktorerna i den metod som tillämpas för att komma fram till denna uppskattning.

308 Av detta följer att för att visa att ett förhandsbesked i skattefrågor som används för att beräkna ett företags ersättning ger en ekonomisk fördel, ska kommissionen styrka att ersättningen avviker från ett resultat grundat på armlängdsprincipen, i en sådan omfattning att den inte kan betraktas som en ersättning som hade erhållits på marknaden under konkurrensvillkor.

309 I punkterna 201 och 211 i domen av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen (T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669), preciserade vidare tribunalen att endast underlåtenheten att iaktta metodföreskrifter inte med nödvändighet ledde till en minskad skattebörda. Det krävdes dessutom att kommissionen visade att de metodfel som den hade identifierat i förhandsbeskedet i skattefrågor inte gjorde det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen och att de hade lett till en minskning av den skattepliktiga vinsten. Tribunalen drog således slutsatsen att enbart konstaterandet att det skett fel vid valet eller tillämpningen av metoden för internprissättning var i princip inte i sig tillräckligt för att visa att det förelåg en fördel och följaktligen för att fastställa att det förelåg ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF.

310 Även om det ankom på kommissionen att på ett konkret sätt visa att metodfelet ledde till en minskning av skattebördan för mottagaren av förhandsbeskedet i skattefrågor, uteslöt inte tribunalen att ett metodfel i vissa fall är sådant att det inte på något sätt gör det möjligt att komma fram till en uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen och att det med nödvändighet leder till en undervärdering av den ersättning som borde ha tagits ut på marknadsmässiga villkor.

311 En sådan tolkning av domen av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen (T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669), framgår av användningen av uttrycket ”i princip” i punkterna 201 och 211 och i punkt 212 i domen, i vilken det preciseras att kommissionen i förevarande mål inte hade åberopat någon omständighet som gjorde att slutsatsen kunde dras – utan att göra en jämförelse med det resultat som skulle ha uppnåtts med tillämpning av den metod som kommissionen förordade – att valet av den metod som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor med nödvändighet ledde till ett alltför lågt resultat.

312 Mot bakgrund av det ovan anförda och i avsaknad av en jämförelse i det angripna beslutet mellan, å ena sidan, det resultat som skulle ha uppnåtts med tillämpning av den metod för internprissättning som kommissionen förordade och, å andra sidan, det resultat som uppnåddes med tillämpning av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, är kommissionens tillvägagångssätt i skäl 564 i det angripna beslutet, i vilket kommissionen endast identifierade felen i analysen av internprissättningen, i princip otillräckligt för att fastställa att det faktiskt skett en sänkning av LuxOpCos skattebörda.

313 Det ska emellertid prövas huruvida kommissionens subsidiära resonemang om fördelen, trots påståendet i skäl 564 i det angripna beslutet, innehåller konkreta uppgifter som gör det möjligt att fastställa att de fel i analysen av internprissättningen som kommissionen hade identifierat ledde till en verklig sänkning av LuxOpCos skattebörda.

b) Det första subsidiära fastställandet av fördelen

314 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har inom ramen för den tredje anmärkningen i den första grundens andra del i mål T-816/17 och den femte grunden i mål T-318/18 bestridit kommissionens första subsidiära fastställande om förekomsten av en skattefördel till förmån för LuxOpCo (avsnitt 9.2.2.1 i det angripna beslutet). Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har i huvudsak bestridit påståendet att den metod för internprissättning som kommissionen förespråkade, det vill säga vinstdelningsmetoden med analysen av bidragen, var lämplig. De har gjort gällande att kommissionen felaktig kom fram till att LuxOpCo utförde unika och värdefulla funktioner. Storhertigdömet Luxemburg har understrukit att kommissionen för övrigt inte själv försökte att tillämpa vinstdelningsmetoden.

315 Kommissionen har bestridit dessa argument.

316 Enligt kommissionen var det korrekt att i det angripna beslutet påpeka olämpliga metodval vad gäller den metod för fastställande av internpriser som godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor. Kommissionen anser att även om LuxSCS ansågs ha utövat unika och värdefulla funktioner med avseende på de immateriella tillgångarna, var det även fallet med LuxOpCo, vilket innebär att ett fastställande av internpriserna med stöd av vinstdelningsmetoden utgjorde en lämpligare metod för internprissättning och ledde till en högre ersättning för LuxOpCo än den som hade bekräftats i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

317 I förevarande fall kan det konstateras att kommissionen, i skälen 565–568 i det angripna beslutet, i huvudsak angav att även om det fanns skäl att godta uppfattningen att LuxSCS utförde unika och värdefulla funktioner med avseende på de immateriella tillgångarna, innebar den omständigheten att LuxOpCo även hade sådana funktioner i förevarande fall att vinstdelningsmetoden, i den variant där bidragen analyseras, borde ha föredragits framför TNMM.

318 I detta avseende är det viktigt att precisera två olika saker.

319 För det första angav kommissionen i skäl 565 i det angripna beslutet att under den berörda perioden utförde LuxOpCo betydligt mer än ”löpande” förvaltningsfunktioner. Företaget tog på sig en rad unika och värdefulla funktioner i förhållande till de immateriella tillgångarna och bedrev kommersiell verksamhet för Amazon-koncernen i Europa.

320 Det ska i detta sammanhang även understrykas att kommissionen inte konstaterade att vissa av LuxOpCos funktioner, som hade identifierats i kommissionens egen funktionsanalys, kunde ha kvalificerats som löpande funktioner eller rutinfunktioner, eller att sådana funktioner, trots att de var rutinmässiga, borde ha varit föremål för ytterligare en ersättning.

321 För det andra drog kommissionen, i skäl 568 i det angripna beslutet, slutsatsen att analysen av bidragen i detta fall för LuxOpCos del skulle ha lett till en ersättning för dess samtliga funktioner, tillgångar och risker, vilka analyserades i avsnitt 9.2.1.2 i det angripna beslutet och således till en ersättning som var större än den som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor. Kommissionen ansåg därmed att godkännandet av TNMM i det aktuella

förhandsbeskedet i skattefrågor borde ha medfört en minskning av LuxOpCos beskattningsbara inkomst jämfört med bolag vars skattepliktiga vinst återspeglade de priser som förhandlats på marknaden. I synnerhet, såsom framgår av skäl 566 i det angripna beslutet, var det enligt kommissionen inte lämpligt att godkänna en metod för internprissättning som innebar att LuxSCS skulle tillskrivas hela det restvärde som LuxOpCo skapade utöver [*konfidentiellt*] procent av driftskostnaderna.

322 Det framgår vidare av punkt 45 i kommissionens svar på tribunalens skriftliga frågor att kommissionen anser att LuxOpCos ersättning ”nödvändigtvis” var högre med tillämpning av vinstdelningsmetoden, i den variant där bidragen analyseras, eftersom förevarande metod hade gjort det möjligt att ersätta LuxOpCos unika och värdefulla funktioner.

323 Det är på grundval av övervägandena i punkterna 316–322 ovan som tribunalen ska pröva de anmärkningar som Storhertigdömet Luxemburg och Amazon framställt i syfte att bestrida det första subsidiära fastställandet.

324 Såsom framgår av punkt 314 ovan har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon anfört tre anmärkningar. De syftar till att för det första bestrida påståendet att LuxOpCo utförde unika och värdefulla funktioner, för det andra konstaterandet att i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor hade användningen av TNMM och vinstdelningsmetoden, i den variant där bidragen analyseras, felaktigt godkänts, och för det tredje slutsatsen att användningen av vinstdelningsmetoden, i den variant där bidragen analyseras, med nödvändighet ledde till en större ersättning.

1) Huruvida LuxOpCos utövande så kallade ”unika och värdefulla funktioner”

325 Det ska först påpekas att i det första subsidiära fastställandet hänvisas uttryckligen till avsnitten 9.2.1.2.1 och 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 och 9.2.1.4 i det angripna beslutet, i vilka kommissionen gjorde sin egen funktionsanalys av LuxOpCo, och den grundar sig direkt på fastställandena i dessa avsnitt.

326 Konstaterandet i avsnitten 9.2.1.2.1 och 9.2.1.2.2, 9.2.1.2.3 och 9.2.1.2.4 i det angripna beslutet samt konstaterandet att LuxOpCo utövade unika och värdefulla funktioner är föremål för den tredje anmärkningen i den första grundens andra del i mål T-816/17 och för den femte grunden med hänvisning till den andra och den tredje grunden i mål T-318/18, vilka syftar till att bestrida kommissionens funktionsanalys av LuxOpCo.

327 Tribunalen ska gemensamt pröva Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons argument som syftar till att bestrida kommissionens funktionsanalys av LuxOpCo och konstaterandet att LuxOpCo utövade unika och värdefulla funktioner.

328 Enligt Storhertigdömet Luxemburg och Amazon hade inte LuxOpCo några betydelsefulla funktioner avseende uppdatering, förbättring, förvaltning och utnyttjande av de immateriella tillgångarna i Europa, utan bolaget ansvarade endast för att driva företaget. Den viktigaste delen av utvecklingen, förvaltningen och förbättringen av de immateriella tillgångarna ägde rum i Förenta staterna.

329 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har vidare gjort gällande att LuxOpCos funktioner med avseende på Amazon-koncernens kommersiella verksamhet i Europa utgjorde rutinbidrag och inte unika och värdefulla bidrag, eftersom de i stor utsträckning grundade sig på de immateriella

tillgångar som LuxSCS tillhandahöll. LuxOpCos funktioner med avseende på Amazon-koncernens kommersiella verksamhet i Europa var således begränsade till förvaltningsfunktioner.

330 Vad slutligen gäller LuxOpCos tillgångar och risker, har Amazon hävdat att de risker som var förenade med LuxOpCos kommersiella verksamhet hanterades och minskades av tekniken.

331 Kommissionen har bestridit dessa argument.

332 Kommissionen har för det första gjort gällande att det är LuxOpCo som med stöd av de europeiska dotterbolagen utövade alla relevanta unika och värdefulla funktioner avseende de tre komponenterna i de immateriella tillgångarna, det vill säga teknologi, kunduppgifter och marknadsföring.

333 Kommissionen har vidare gjort gällande att mänskliga funktioner inte hade ersatts av tekniken, vare sig vid prissättningen, i Amazon-koncernens relationer med försäljare och kunder, i lagerhanteringen eller i besluten om lagren. Kommissionen har hävdat att den omständigheten att LuxOpCo använde de immateriella tillgångarna vid utövandet av dessa funktioner inte innebar att de inte kunde betraktas som unika och värdefulla.

334 Vad slutligen gäller de tillgångar som LuxOpCo använde och de risker som bolaget bar, har kommissionen dels påpekat att Storhertigdömet Luxemburg inte har framfört någon direkt kritik mot skälen i det angripna beslutet avseende dessa två omständigheter, dels bestridit Amazons argument att tekniken gjorde det möjligt att hantera LuxOpCos risker utan att det alls krävdes att en människa ingrep.

335 Det ska inledningsvis understrykas att prövningen av frågan huruvida LuxOpCo faktiskt utövade ”unika och värdefulla funktioner”, såsom kommissionen har hävdat, eller endast ”rutinfunktioner”, såsom Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har gjort gällande, ska göras mot bakgrund av de begrepp som har behandlats i punkt 227 ovan. Begreppet ”unika och värdefulla funktioner”, även om det inte uttryckligen anges i OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 1995, skiljer sig från begreppet ”rutinfunktioner”, som lätt kan bedömas. Såsom har påpekats i punkt 228 ovan hänvisar begreppet ”unik funktion” till en situation i vilken en viss funktion inte kan jämföras med någon annan. Begreppet ”värdefull funktion” avser särskilt den omständigheten att den aktuella funktionen gör det möjligt att generera betydande intäkter.

336 Eftersom kommissionen huvudsakligen grundade sin funktionsanalys av LuxOpCo på uttalanden från bolagets anställda, vilka härrörde från tvisten vid United States Tax Court (Förenta staternas federala skattedomstol) (nedan kallade vittnesmålen från Amazons anställda), har vidare Storhertigdömet Luxemburg i ansökan i mål T-816/17 gjort gällande att vittnesmålen härrör från år 2014 och avser Amazon-koncernens verksamhet mellan åren 2005 och 2014, vilket innebär att de luxemburgska myndigheterna inte på något sätt kunde ha känt till dem när det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor beviljades.

337 Det ska i detta hänseende först anges att detta argument från Storhertigdömet Luxemburg strider mot den ståndpunkt som det intog i sina svar på tribunalens skriftliga frågor. När det gäller möjligheten att beakta yttrandet från den federala skattedomstolen i Förenta staterna och rapporten om internprissättning från år 2017, har nämligen Storhertigdömet Luxemburg hävdat att, för att avgöra huruvida LuxOpCo hade åtnjutit en fördel, var det nödvändigt att undersöka

vilken skatt som bolaget skulle ha varit tvunget att betala utan det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, vilket nödvändigtvis innebär att uppgifter som hänför sig till tiden efter beviljandet av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor ska beaktas.

338 I domen av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen (T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkterna 247 och 250), fann tribunalen visserligen att prövningen av huruvida det förelåg en fördel som följde av ett förhandsbesked om de prissättningar som var föremål för det angripna beslutet skulle göras mot bakgrund av förhållandena vid den tidpunkt då förhandsbeskedet utfärdades. Tribunalen grundade dock detta konstaterande på att den åtgärd som kommissionen hade ifrågasatt i det målet endast var förhandsbeskedet om prissättning.

339 Den åtgärd som den luxemburgska myndigheten vidtog i förevarande fall och som var föremål för det angripna beslutet är inte endast det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, vilken antogs år 2003 och därefter förlängdes år 2004 och år 2010, utan även att LuxOpCos årliga deklaration senare godkändes med stöd av förhandsbeskedet, vilket innebär att uppgifterna om LuxOpCos faktiska situation under den berörda perioden nödvändigtvis var tillgängliga för skattemyndigheten när de vidtog de åtgärder som var föremål för förhandsbeskedet i skattefrågor.

340 Av detta följer att kommissionen, under omständigheterna i förevarande fall, inte kan klandras för att ha grundat sin bedömning på vittnesmålen från Amazons anställda. Dessa uppgifter ska således beaktas vid bedömningen av Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons framförda anmärkningar vad gäller funktionsanalysen av LuxOpCo.

i) De funktioner som LuxOpCo utövade i fråga om de immateriella tillgångarna (avsnitt 9.2.1.2.1 och skälen 449–472 i det angripna beslutet)

341 I allmänhet är parterna oense om huruvida LuxOpCo hade utfört betydelsefulla, ”unika och värdefulla”, funktioner när det gäller de immateriella tillgångarna. Enligt kommissionen var så fallet, eftersom LuxOpCo var ansvarigt för att anpassa tekniken till den europeiska marknadens särdrag, för utvecklingen av kunduppgifter och för verksamhet som har samband med marknadsföringstillgångarna.

342 I avsnitt 9.2.1.2.1 i det angripna beslutet fann kommissionen att LuxOpCo enligt licensavtalet hade fått i uppdrag att utföra ”unika och värdefulla” funktioner i förhållande till de immateriella tillgångarna. Dessa funktioner omfattade enligt kommissionen uppdatering, förbättring och förvaltning av de immateriella rättigheterna generellt, men även i fråga om var och en av de tre komponenterna i de immateriella tillgångarna, det vill säga teknik, kunduppgifter och registrerat varumärke, genom oberoende europeisk teknisk och kommersiell innovation och genom underhåll av det registrerade varumärket. Enligt kommissionen utnyttjade således inte LuxOpCo enbart tekniken för att hantera de europeiska anläggningarna, utan bidrog aktivt till att uppdatera, förbättra och förvalta den under den berörda perioden (skälen 449, 450 och 465 i det angripna beslutet).

343 För det första påpekade kommissionen att LuxOpCo hade en exklusiv och oåterkallelig licens för de immateriella tillgångarna, och således rätt att uppdatera, förbättra, underhålla och skydda de immateriella tillgångarna, trots att LuxSCS fortfarande ägde de derivatverk som LuxOpCo skapade (skäl 450 i det angripna beslutet).

344 För det andra konstaterade kommissionen att LuxOpCo i allmänhet hade bidragit till att uppdatera, underhålla och förvalta de immateriella tillgångarna genom ”EU IP Steering Committee” (styrgrupp för immateriella rättigheter i unionen) (skälen 452–455 i det angripna beslutet). Enligt kommissionen var EU IP Steering Committee ett forum där chefer vid LuxOpCo och ASE med ansvar för kommersiell och teknisk verksamhet träffades för att diskutera och rekommendera åtgärder som rörde de immateriella tillgångarna i Europa, såsom de presenterades av Amazons jurister. De faktiska besluten om uppdatering, förbättring, förvaltning och utnyttjande av de immateriella tillgångarna fattades alltså av medlemmar från LuxOpCo och ASE i denna styrgrupp i egenskap av beslutsfattare med ansvar för Amazons detaljhandels- och tjänsteverksamhet i Europa (skälen 452–455 i det angripna beslutet).

345 För det tredje angav kommissionen att LuxOpCo hade bidragit till utvecklingen av tekniken (skälen 466–472 i det angripna beslutet). Kommissionen påpekade att den teknik som LuxSCS ställde till LuxOpCos förfogande visserligen var den ”befintliga tekniken hos Amazon US”, för vilken ”det pågår en ständig teknikutveckling i Förenta staterna” (skälen 456 och 461 i det angripna beslutet). Enligt kommissionen behövde dock flera av de mjukvarufunktioner som Amazon använde i Förenta staterna anpassas för att användas i Europa. Kommissionen angav särskilt att för att bedriva Amazons europeiska kommersiella verksamhet var det LuxOpCo som uppdaterade, förbättrade och förvaltade den amerikanska tekniken med stöd av dess dotterbolag under den berörda perioden (skälen 456–460 i det angripna beslutet). LuxOpCo och dess europeiska dotterbolag hade dessutom särskilt utvecklat en omfattande teknik för sin europeiska detaljhandels- och tjänsteverksamhet. Ett exempel på denna typ av teknik var ”European Fulfilment Network” (det europeiska distributionsnätet, EFN), en teknik som gjorde det möjligt att slå samman Amazon-koncernens lager i olika medlemsstater och att koppla ihop europeiska orderbehandlingscentraler, så att kunder i hela unionen, tack vare detta verktyg, kunde köpa artiklar från vilken webbplats som helst av Amazon-koncernens nationella webbplatser i Europa (skälen 462 och 463 i det angripna beslutet).

346 När det, för det fjärde, gäller kunduppgifterna konstaterade kommissionen att även om kunduppgifterna från de europeiska webbplatserna var LuxSCS juridiska egendom, utövade LuxOpCo de aktiva och kritiska funktionerna i fråga om att uppdatera, förbättra och förvalta kunduppgifterna under den berörda perioden (skälen 466–468 i det angripna beslutet). Kommissionen påpekade att LuxOpCo aktivt hade samlat in dessa uppgifter som en tjänst för LuxSCS och ansvarade för att underhålla dem och se till att gällande lagar om skydd av personuppgifter följdes.

347 När det, för det femte, gäller det registrerade varumärket (skälen 469–470), det vill säga Amazons varumärken, i den mån de var registrerade i unionen, påpekade kommissionen att även om varumärket var ett välkänt varumärke och att en stark identifiering med ett varumärke på global nivå var en viktig egenskap för att locka kunder, hade värdet på företagets kommersiella varumärke sekundär betydelse för de tre avgörande pelarna i Amazon-koncernens europeiska verksamhet, nämligen sortiment, pris och användbarhet (nedan kallade de tre pelarna). Med hänsyn till att Amazon-koncernens varumärke och anseende var kraftigt beroende av att kunderna ständigt fick en tillfredsställande service från LuxOpCo och de europeiska dotterbolagen, drog kommissionen slutsatsen att värdet på Amazons varumärke i Europa hade skapats hos LuxOpCo och hos de europeiska dotterbolagen, och inte hos LuxSCS (skälen 469 och 470 i det angripna beslutet). Dessutom ansvarade LuxOpCo och de europeiska dotterbolagen för marknadsföringsverksamheten med stöd av deras lokalkännedom (skäl 472 i det angripna beslutet).

348 Eftersom Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har bestridit var och en av de fem punkterna i kommissionens bedömning, ska argumenten avseende var och en av dessa frågor prövas separat.

349 Innan en sådan prövning görs ska det inledningsvis anges att Storhertigdömet Luxemburg och Amazon inte har bestridit att LuxOpCo utövade vissa funktioner i samband med utvecklingen av de immateriella tillgångarna, bland annat tekniken, utan de har endast bestridit att LuxOpCo hade en betydande del i utvecklingen av de immateriella tillgångarna och att bolaget således utövade unika och värdefulla funktioner med avseende på dessa tillgångar.

350 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har nämligen i sina inlagor medgett att LuxOpCo utövade de utvecklingsfunktioner som de betecknar som ”minimala” eller att det hade en roll som dock var ”underordnad” vid skapandet av de immateriella tillgångarnas värde.

351 Av detta följer således, även enligt vad Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har gjort gällande, att LuxOpCo faktiskt utövade funktioner, om än endast av underordnad betydelse, som har samband med utvecklingen av de immateriella tillgångarna.

– *Typen av licens som LuxOpCo gavs (skäl 450 i det angripna beslutet)*

352 Såsom redan har angetts i punkt 343 ovan framhöll kommissionen, i syfte att visa vikten av LuxOpCos funktioner med avseende på utvecklingen av de immateriella tillgångarna, i skäl 450 i det angripna beslutet att LuxOpCo hade ”rätten att fortsätta att uppdatera, förbättra, underhålla … de immateriella tillgångarna under hela deras nyttjandeperiod”. I detta sammanhang hävdade kommissionen i punkt 100 i svaromålet i mål T-816/17 att LuxOpCo hade en ”exklusiv rätt att fortsätta att uppdatera, förbättra [och att] underhålla [Amazons] immateriella tillgångar”.

353 Uttrycket ”exklusiv” användes visserligen i punkt 2.1 i licensavtalet för att beskriva den licens som LuxOpCo gavs, vilken under alla omständigheter endast omfattade det europeiska territoriet. Punkt 2.1 a har följande lydelse:

”Överlåtelse av exklusiv licens för immateriella rättigheter

[LuxSCS] ger oåterkalleligen [LuxOpCo], enligt [LuxSCS] samtliga immateriella rättigheter för eller som omfattar [LuxSCS] immateriella rättigheter, om de föreligger nu eller i framtiden, följande unika och exklusiva rätt till och licens för [LuxSCS] immateriella rättigheter under[licensavtalets] giltighetstid …”

354 Mot bakgrund av avtalsarrangemangen mellan LuxSCS och de amerikanska enheterna kan det dock konstateras att i praktiken var LuxOpCo inte den enda enhet som hade rätt att förbättra och uppdatera de immateriella tillgångarna.

355 De rättigheter som LuxOpCo åtnjöt med avseende på utvecklingen av de immateriella tillgångarna enligt licensavtalet var med nödvändighet icke-exklusiva, eftersom de andra parterna i kostnadsfördelningsavtalet, det vill säga ATI och A 9, hade behållit rätten att utveckla, förbättra och utnyttja tekniken. Kommissionen har för övrigt inte bestridit att de andra parterna i kostnadsfördelningsavtalet, det vill säga ATI och A 9, hade behållit rätten att utveckla och förbättra tekniken.

356 De rättigheter som LuxOpCo hade erhållit enligt licensavtalet var inte begränsade till de immateriella tillgångar som förelåg när avtalet ingicks, utan det omfattade även alla framtida immateriella tillgångar som skapades till följd av de fortlöpande ansträngningarna för utveckling, underhåll och förbättring som gjorts under ledning av de amerikanska enheterna ATI och A 9. Detta visar väl att LuxOpCo inte var den enda enhet som var behörig att utveckla och förbättra de immateriella tillgångar som omfattades av licensavtalet.

357 Kommissionen har för övrigt medgett att de tillgångar som överfördes till LuxSCS den 1 januari 2005 enligt teckningsavtalet, ”gradvis ersattes” med immateriella tillgångar som senare utvecklades och förbättrades enligt kostnadsfördelningsavtalet under den berörda perioden. Kommissionen har även medgett att den teknik som LuxSCS innehade, och som LuxOpCo gavs som licens, hade utvecklats av amerikanska enheter, särskilt ATI och A 9.

358 Av det ovan anförda följer således att kommissionen gjorde en felaktig bedömning när den fann att LuxOpCo hade en exklusiv rätt att fortsätta att uppdatera de immateriella tillgångarna. Förevarande konstaterande räcker likväl inte för att undergräva kommissionens resonemang att LuxOpCo hade betydelsefulla funktioner eller rentav unika och värdefulla funktioner i samband med utvecklingen av de immateriella tillgångarna. Den omständigheten att LuxOpCo inte hade en exklusiv rätt att använda de immateriella tillgångarna talar nämligen vare sig för eller emot kommissionens påstående att LuxOpCo utövade unika och värdefulla funktioner med avseende på utvecklingen av de immateriella tillgångarna.

– *EU IP Steering Committee (skälen 452–455 i det angripna beslutet)*

359 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har i huvudsak bestridit att EU IP Steering Committee hade den roll som kommissionen tillskrev den (punkt 344 ovan). Enligt dem har styrgruppen inte fattat några beslut om utveckling eller förbättring av de immateriella tillgångarna. Majoriteten av deltagarna i nämnda kommitté utgjordes inte endast av amerikansk personal, utan i själva verket fattades besluten från EU IP Steering Committe av anställda inom Amazon-koncernen i Förenta staterna och närmare bestämt av den vice verkställande direktören med ansvar för immateriella rättigheter.

360 Kommissionen har bestridit dessa argument.

361 I skälen 452 och 453 i det angripna beslutet angav kommissionen att EU IP Steering Committee hade inrättats för att ge teknisk och kommersiell vägledning om uppdatering och användning av de immateriella rättigheterna i Europa. Kommissionen påpekade att det dels framgick av ”EU Policies and Procedures Manual” (riktlinjer för policyer och förfaranden i unionen) att styrgruppen bland annat sammanträdde för att granska Amazons portfölj av immateriella rättigheter och företagets kommersiella strategi i den mån den berörde uppdatering och användning av immateriella rättigheter. Dels bestod styrgruppen bland annat av den vice verkställande direktören för unionstjänsterna, direktören med ansvar för juridiska frågor i unionen (anställd av LuxOpCo), Amazon-koncernens rådgivare i immateriella rättigheter och den vice verkställande direktören med ansvar för den europeiska verksamheten.

362 Kommissionen angav vidare att den omständigheten att det endast rörde sig om ett rådgivande organ, såsom Amazon förklarade under det administrativa förfarandet, inte innebar att dess rekommendationer inte påverkade uppdateringen, underhållet och förvaltningen av de immateriella tillgångarna. Kommissionen angav att EU IP Steering Committee i praktiken sammanträffades för i) att utarbeta rekommendationer om frågor för att skydda immateriella

tillgångar (och därmed skydda LuxOpCos exklusiva rättigheter enligt licensavtalet mellan LuxSCS och LuxOpCo), ii) att följa utvecklingen i rättsliga förfaranden i Europa om immateriella tillgångar, och iii) att utbilda europeiska medarbetare i användningen av teknik och andra immateriella tillgångar (skäl 454 i det angripna beslutet).

363 Slutligen fann kommissionen, på grundval av vittnesmålet från den vice verkställande direktören med ansvar för immateriella rättigheter, anställd i Förenta staterna, att EU IP Steering Committee var ett forum där chefer vid LuxOpCo träffades för att diskutera åtgärder som rörde de immateriella tillgångarna, såsom de presenterades av Amazon-koncernens jurister, och att de faktiska besluten om uppdatering, förbättring, förvaltning och utnyttjande av de immateriella tillgångarna fattades alltså av medlemmar från LuxOpCo och ASE i denna styrgrupp i egenskap av beslutsfattare med ansvar för Amazon-koncernens detaljhandels- och tjänsteverksamhet i Europa (skäl 455 i det angripna beslutet).

364 Det framgår av skälen 452–455 i det angripna beslutet att kommissionen inte visade, i det angripna beslutet, att EU IP Steering Committee fattade betydelsefulla beslut om utveckling eller förbättring av de immateriella tillgångarna.

365 För det första medgav kommissionen i skälen 452 och 453 i det angripna beslutet att EU IP Steering Committee hade en begränsad roll, eftersom styrgruppen endast gav ”teknisk och kommersiell vägledning ” och att ”ta fram underlag” för strategiska beslut om uppdatering av immateriella rättigheter som innehades av LuxSCS eller att ingå flera licensavtal med tredje part.

366 Det framgår för övrigt av Amazon-koncernens handbok för riktlinjer för policyer och förfaranden i unionen att EU IP Steering Committee inte hade beslutsbefogenheter i sig, utan det utgjorde endast ett organ som syftade till att stödja utvecklingen och användningen av immateriella rättigheter i Europa. Kommissionen medgav för övrigt det implicit i skäl 454 i det angripna beslutet när den nämnde att ”rekommendationer” från styrgruppen ”påverkade” uppdateringen, underhållet och förvaltningen av de immateriella tillgångarna.

367 Det framgår vidare av skäl 454 i det angripna beslutet (se punkt 362 ovan) och av vittnesmålet från den vice verkställande direktören med ansvar för immateriella rättigheter, anställd i Förenta staterna, som det hänvisas till i skäl 455 i beslutet, att EU IP Steering Committee i praktiken endast behandlade frågor som avsåg skydd och upprätthållande av rättigheter till immateriella tillgångar och att själva frågan om utveckling och förbättring av de immateriella tillgångarna inte diskuterades där.

368 I den mån som EU IP Steering Committee kan ha varit ett diskussionsforum avseende förbättringar och utveckling av immateriella tillgångar, kan det konstateras att besluten om utvecklingen av de immateriella tillgångarna inte antogs av styrgruppen, utan i princip av Amazon-koncernens anställda i Förenta staterna och närmare bestämt av den vice verkställande direktören med ansvar för immateriella rättigheter. Kommissionen har inte bestridit detta påstående från Storhertigdömet Luxemburg.

369 Vad gäller styrgruppens sammansättning, var det anställda med ledande befattningar inom de amerikanska enheterna, och särskilt den vice verkställande direktören med ansvar för immateriella rättigheter tillhörande Amazon US, som bistod EU IP Steering Committee och ledde till och med mötena, i motsats till vad kommissionen har gjort gällande i sina inlagor.

370 Av det ovan anförda följer att kommissionens konstateranden om EU IP Steering Committee inte ger stöd för slutsatsen i punkt 455 i det angripna beslutet att besluten om uppdatering och förbättring av de immateriella tillgångarna fattades av personal från LuxOpCo och från ASE i denna styrgrupp i egenskap av beslutsfattare med ansvar för Amazon-koncernens detaljhandels- och tjänsteverksamhet i Europa.

371 På sin höjd har kommissionen lyckats visa att LuxOpCo utövade funktioner med avseende på förvaltning och skydd av immateriella tillgångar och att de anställda vid LuxOpCo beslutade om lämpliga åtgärder, såsom att ansöka om patent, på grundval av de rekommendationer som diskuterades inom EU IP Steering Committee.

372 Av det ovan anförda följer att kommissionens påståenden om EU IP Steering Committee inte är tillräckliga för att styrka att LuxOpCo utövade funktioner avseende utvecklingen av de immateriella tillgångarna som kan kvalificeras som ”unika och värdefulla”.

– *De funktioner som LuxOpCo utövade med avseende på utveckling av tekniken*

373 I skäl 449 i det angripna beslutet påpekade kommissionen att LuxOpCos funktioner omfattade uppdatering, förbättring och förvaltning av tekniken.

374 Till stöd för detta påstående angav kommissionen först, i skäl 456 i det angripna beslutet, att den teknik som utvecklades i Förenta staterna inte hade kunnat användas som sådan i Europa och att det var nödvändigt att göra anpassningar för att tillgodose de specifika europeiska behoven. Kommissionen angav att utvecklingen av Amazon-koncernens kommersiella verksamhet i Europa krävde särskild teknik (annan mjukvara, lokala anpassningar).

375 Kommissionen underströk därefter att LuxOpCo hade de tekniska resurser som krävdes för att bedriva forskning och utveckling. Kommissionen påpekade bland annat att ett sextiotal personer hade utfört tekniska arbetsuppgifter, ett team för ”lokalisering” och översättning hade funktioner som gick ut på att anpassa de europeiska webbplatserna efter lokala preferenser, och ytterligare ett tiotal personer var anställda som ”Technical Program Manager” (ansvariga för det tekniska programmet), som hade till uppgift att i tekniska termer konvertera de tekniska behov som de lokala teamen med ansvar för detaljhandel hade identifierat. Enligt kommissionen var det denna process som gjorde det möjligt att ständigt utveckla och anpassa tekniken utifrån den lokala marknaden.

376 Kommissionen medgav visserligen i skäl 461 i det angripna beslutet att de tekniska resurserna inom LuxOpCo var begränsade. Kommissionen underströk dock att det unika värdet i den nya tekniken i själva verket låg i det lokala kunnandet och definitionen av nya behov för företaget samt deras överföring till programvaruutvecklingen, inte i själva kodningen i sig.

377 Slutligen angav kommissionen att LuxOpCo även hade bidragit till att utarbeta kataloger, översättningsteknik och lokala anpassningar. Dessa arbetsuppgifter utfördes av tidigare team inom de europeiska dotterbolagen eller av nyrekryterad personal. Kommissionen påpekade dessutom att de europeiska dotterbolagen även hade spelat en viktig roll vid utvecklingen av ny teknik som var specifik för de europeiska nationella marknaderna.

378 Kommissionen tillade att särskilt LuxOpCo och de europeiska dotterbolagen hade bidragit till utvecklingen av EFN. Tekniken tillgodosåg ett specifikt behov inom de europeiska verksamheterna genom att den gjorde det möjligt för europeiska kunder att köpa varor från vilken webbplats som helst av Amazon-koncernens europeiska webbplatser.

379 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har gjort gällande att LuxOpCo inte utförde någon viktig funktion för att utveckla, förbättra eller underhålla de immateriella tillgångar som är knutna till tekniken. De har särskilt tillbakavisat kommissionens påstående att LuxOpCo spelade en viktig roll i utvecklingen av EFN och har gjort gällande att även om tekniken var specifik för Europa, hade den utvecklats i Förenta staterna och att LuxOpCo varken deltog i att utforma eller att skapa tekniken.

380 Kommissionen har bestritt dessa argument och vidhållit sin ståndpunkt i skälen 456–465 i det angripna beslutet, såsom den angetts i punkterna 373–378 ovan.

381 I motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har gjort gällande, påstod inte kommissionen i det angripna beslutet att LuxOpCo var den huvudsakliga utvecklaren av tekniken, vare sig på global nivå eller på europeisk nivå, utan att LuxOpCo bidrog aktivt, såsom angavs i skälen 449 och 465 i det angripna beslutet, till att uppdatera, förbättra och förvalta tekniken under den aktuella perioden. Kommissionen har inte heller bestridit att tekniken ständigt utvecklades i Förenta staterna.

382 Det är riktigt, såsom Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har gjort gällande, att de tekniska verktygen i huvudsak utvecklades av amerikanska enheter och gjordes tillgängliga för de europeiska verksamheterna i deras slutgiltiga form. För övrigt var det en gemensam mjukvara som användes av olika europeiska webbplatser.

383 För det första framgår det av handlingarna i målen att merparten av besluten gällande utvecklingen av de immateriella tillgångar och gällande prioritering av projekt att utveckla, inklusive tekniken som var specifik för Europa, fattades i Förenta staterna.

384 För det andra framgår att det största antalet tekniker och ingenjörer som bidrog till att utveckla tekniken fanns i Förenta staterna. Inte mindre än [*konfidentiellt*] anställda i Amazon-koncernen bidrog till att utveckla de immateriella tillgångarna, varav mer än [*konfidentiellt*] var anställda i Förenta staterna på tjänster med anknytning till tekniken under den berörda perioden. Kommissionen har inte bestridit dessa uppgifter. Det framgår dessutom av handlingarna i målen, och särskilt av de olika vittnesmålen från anställda i Amazon-koncernen, att de centrala avdelningarna och de amerikanska teknikerna ansvarade för att utveckla de verktyg som var specifika för den europeiska marknaden.

385 Vad vidare gäller LuxOpCos bidrag i samband med utvecklingen av tekniken, anger tribunalen följande.

386 För det första gjorde kommissionen en riktig bedömning när den slog fast att anpassningar ibland var nödvändiga för att använda tekniken i Europa.

387 Även om, såsom Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har gjort gällande, verksamhetsmodellen och den underliggande tekniken är densamma i Förenta staterna som i Europa, framgår det av de olika vittnesmålen från anställda i Amazon-koncernen, som parterna ingett, och särskilt av vittnesmålet från den vice verkställande direktören med ansvar för

internationell detaljhandelsverksamhet, anställd i Förenta staterna, att på grund av den europeiska marknadens särdrag i förhållande till den amerikanska marknaden, kunde inte alltid den teknik som hade utvecklats i Förenta staterna användas i oförändrat skick på europeiska webbplatser. Förutom EFN, som var en teknik som särskilt hade utvecklats för Amazon-koncernens europeiska verksamhet, var det således nödvändigt med anpassningar eller ”lokaliseringar”. Det framgår av handlingarna i målen att dessa anpassningar bland annat omfattade översättning [*konfidentiellt*].

388 För det andra framgår det av vittnesmålen från de anställda i Amazon-koncernen att även om en stor del av teknikanpassningarna till den europeiska marknaden gjordes i Förenta staterna, bland annat när det rörde sig om programvaran, bidrog LuxOpCo i viss mån till anpassningarna.

389 Såsom Amazon för övrigt har bekräftat i ansökan i mål T-318/18, innehade högst ett sextiotal personer, i slutet av den berörda perioden, teknikrelaterade tjänster i Luxemburg.

390 Det framgår av handlingarna i målen, och särskilt vittnesmålen från den vice verkställande direktören med ansvar för internationell detaljhandelsverksamhet, anställd i Förenta staterna, och från den tidigare ansvarige för utomstående program i Europa (bland annat MarketPlace), att senast från och med året efter omstruktureringen år 2006 började LuxOpCo dra nytta av sin egen teknik. Närmare bestämt anställde LuxOpCo, under den berörda perioden, programvaruutvecklare (software developers) som bidrog till att utveckla särskilda program för de europeiska verksamheterna och arbetade med de lokala anpassningarna.

391 Det framgår även av vittnesmålet från den tidigare ansvarige för utomstående program i Europa (bland annat MarketPlace) att [*konfidentiellt*].

392 När det gäller lokalisering- och översättningsteamet, som kommissionen identifierade i skäl 459 i det angripna beslutet, framgår det i detta sammanhang av handlingarna i målen att teamet ansvarade för att anpassa de europeiska webbplatserna, särskilt översättningarna, och att teamet bidrog till att utveckla programvaran. Det framgår nämligen av vittnesmålen från Amazon-koncernens anställda [*konfidentiellt*]. Även om dessa verksamheter och den sistnämnda tekniken spelade en viktig roll för LuxOpCos affärsverksamhet, hade de dock en mindre roll i förhållande till den övriga tekniken som utvecklades i Förenta staterna.

393 När det vidare gäller verksamheten att utveckla katalogen, som kommissionen identifierade i skäl 456 i det angripna beslutet, ska det konstateras, i likhet med vad Amazon och Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande, att verksamheten inte omfattade utformningen av den programvara som låg till grund för katalogen, eftersom det gjordes i Förenta staterna. Verksamheten avseende katalogen som utvecklades i Luxemburg [*konfidentiellt*]. Lokalt arbete för att utveckla katalogen [*konfidentiellt*].

394 Det framgår av vittnesmålet från den vice verkställande direktören med ansvar för internationell detaljhandelsverksamhet, anställd i Förenta staterna, att [*konfidentiellt*]. Även om LuxOpCo hade kunnat arbeta med programvaran med avseende på katalogen, var det således mycket begränsat i förhållande till den utveckling som de centrala avdelningarna i Amazon-koncernen utförde.

395 Av det ovan anförda följer att LuxOpCo bidrog till utvecklingen av tekniken genom att göra vissa anpassningar, huvudsakligen knutna till översättning, och bidrog endast i mindre utsträckning till utveckling av viss programvara och vissa funktioner. Dessutom var merparten av anpassningen av tekniken till den europeiska verksamheten i stor utsträckning beroende av Amazon-koncernens centrala avdelningar. Av detta följer att LuxOpCos bidrag till utvecklingen av tekniken endast

kan ha spelat en mindre roll vid skapandet av denna tekniks värde. Härav följer att även om kommissionen i skäl 461 i det angripna beslutet korrekt angav att de anpassningar som krävdes i Europa hade utarbetats nära de lokala marknaderna, var det fel att tillmäta LuxOpCos bidrag till dessa anpassningar en sådan betydelse och dra slutsatsen att bidragen var unika och värdefulla.

396 För det tredje bidrog LuxOpCo, såsom kommissionen påpekade i skälen 460–461 i det angripna beslutet, utöver de lokala anpassningar som utfördes av de luxemburgska teamen, även till att utveckla tekniken med anledning av att bolaget var inblandat i processen att identifiera företagets nya tekniska behov och att överföra dem till programvaruutvecklingen.

397 LuxOpCo hade ansvariga för tekniska program (technical program managers), vars funktion var att översätta de kommersiella behoven till tekniska termer för att en ingenjör (software developer) skulle kunna koda dem (se skäl 460 i det angripna beslutet). Storhertigdömet Luxemburg har för övrigt inte bestridit att specifikationerna för verktygens funktioner och teknik samt de anpassningar som krävs i Europa hade utarbetats nära de lokala marknaderna.

398 Såsom kommissionen i huvudsak påpekade i skäl 461 i det angripna beslutet spelade visserligen definitionen av kommersiella behov och utformningen av specifikationer en viktig roll för utvecklingen av tekniken. Det framgår nämligen av handlingarna i målen att Amazon-koncernens teknik grundar sig på teknikens kapacitet att tjäna Amazon-koncernens tre pelare, det vill säga låga priser, sortiment och användbarhet (se punkt 347 ovan) och således tillgodose kundernas behov. Värdet av Amazons teknik ligger således även i viss mån i anpassningen till lokala behov, och särskilt i de lokala teamens förmåga att utforma specifikationerna för att anpassa tekniken till konsumenternas behov.

399 Såsom Amazon har hävdat var dock endast ett dussintal ansvariga för tekniska program anställda i Luxemburg, mot [*konfidentiellt*] i Förenta staterna och [*konfidentiellt*] av de anställda i Luxemburg hade anställts först i slutet av den berörda perioden ([*konfidentiellt*]).

400 Även om LuxOpCo har identifierat företagets tekniska behov och specifikationer för dessa behov, har utformningen och skapandet av tekniken utvecklats i Förenta staterna. I detta sammanhang, och i motsats till vad kommissionen tycks antyda i punkt 103 i svaromålet i mål T-318/18, bestod inte de amerikanska enheternas verksamhet enbart av kodning utan av verklig utvecklingsverksamhet.

401 Såsom Amazon har hävdat, fattades den överväldigande majoriteten av de strategiska besluten om uppdateringen av tekniken, särskilt vad gäller Europa, av de amerikanska enheterna och inte av LuxOpCo.

402 Av detta följer att genomförandet av utvecklingen och förbättringen av tekniken, i syfte att förbättra kundernas upplevelse, huvudsakligen byggde på den modell som hade utvecklats i Förenta staterna, som är densamma i Europa och i Förenta staterna, och endast i mindre utsträckning på de tekniska specifikationer som kunde utformas av de lokala teamen.

403 Av det ovan anförda följer att även om kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att LuxOpCo hade bidragit till utvecklingen av de immateriella tillgångarna genom att utarbeta tekniska specifikationer, avseende den teknik som omfattades av licensavtalet, förblev dessa bidrag begränsade. Eftersom dessa funktioner redan utfördes av dotterbolagen före år 2006, konstaterar

tribunalen, i likhet med vad Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande i punkt 109 i ansökan i mål T-816/17, att dessa funktioner inte kan anses vara unika, utan det rörde sig om löpande funktioner.

404 För det fjärde ansåg kommissionen att LuxOpCo hade bidragit till utvecklingen av EFN, den enda teknik som i egentlig mening var specifik för Amazon-koncernens europeiska verksamhet.

405 Såsom kommissionen angav i skäl 463 i det angripna beslutet är EFN en kombination av tekniska framsteg, såsom införande av nya funktioner, och logistiska optimeringar.

406 Det har inte bestritts att EFN spelade en avgörande roll för detaljhandeln och tjänsteverksamheten i Europa. Såsom kommissionen påpekade i skäl 462 i det angripna beslutet, och som Amazon självt bekräftade i sin inlaga, efter rättegången, till United States Tax Court (Förenta staternas federala skattedomstol), skapades EFN för att lösa de problem som uppstod när det fanns flera webbplatser kopplade till nationella orderbehandlingscentraler. Förevarande teknik gjorde det möjligt att koppla ihop europeiska orderbehandlingscentraler och att slå samman lagren och därmed ge unionens kunder möjlighet att köpa artiklar från vilken Amazonwebbplats som helst i Europa.

407 Det framgår för övrigt av vittnesmålen från Amazons anställda och av den inlaga, efter rättegången, som Amazon ingav till United States Tax Court (Förenta staternas federala skattedomstol) att EFN var avgörande för att kunna starta verksamheten i två nya europeiska länder, nämligen Spanien och Italien.

408 Det framgår således av handlingarna i målen att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den ansåg att LuxOpCo var inblandat i utvecklingen av EFN (se punkt 404 ovan).

409 I den inlaga som ingavs efter rättegången i målet vid United States Tax Court (Förenta staternas federala skattedomstol), har Amazon nämligen självt [*konfidentiellt*]. Enligt inlagan är ”AEHT ” (det vill säga Amazon Europe Holding Technology, vilket är den officiella beteckningen för LuxSCS) [*konfidentiellt*]. I det amerikanska förfarandet, som nämndes ovan i punkt 14, gjordes inte någon skillnad mellan koncernens olika luxemburgska enheter, och i detta förfarande användes ”AEHT” utan åtskillnad för att beteckna LuxOpCo eller LuxSCS. När det gäller deltagande i utvecklingen av EFN står det klart att Amazon hänvisade till LuxOpCo och inte till LuxSCS.

410 Detta konstaterande stöds för övrigt av vittnesmålen från de anställda i Amazon-koncernen, och särskilt av vittnesmålet från den vice verkställande direktören med ansvar för internationell detaljhandelsverksamhet, anställd i Förenta staterna, vilket bekräftar att vid den tidpunkten bidrog chefen för detaljhandelsverksamheten i Europa, anställd av LuxOpCo, aktivt till att EFN utarbetades och till begreppsbildningen av EFN.

411 Det ska likväl preciseras att det är fel att anse att LuxOpCo ansvarade för hela EFN:s utvecklingsprocess.

412 Det framgår av handlingarna i målen att det amerikanska huvudkontoret hade en avgörande roll när projektet EFN startades.

413 Såsom Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande och såsom framgår av vittnesmålen från Amazon-koncernens anställda och av yttrandet från Förenta staternas federala skattedomstol, hade EFN utvecklats med stöd av de amerikanska enheterna. Det arbete som avsåg utvecklingen av den programvara som låg till grund för EFN utfördes av tekniker i centrala team, bland annat, på grundval av de specifikationer som hade utformats av LuxOpCos team. Kommissionen har inte heller bestridit att även lagerbyggnadens definitioner och krav, som låg till grund för detta verktyg, utifrån en operationell synpunkt hade fastställts i Förenta staterna.

414 Även om kommissionen i skäl 462 i det angripna beslutet angav att ”EFN utvecklades i Europa” utan närmare preciseringar, har kommissionen dock inte helt bortsett från de amerikanska enheternas bidrag. Kommissionen hänvisade bland annat, i fotnot 481 i det angripna beslutet, till ett av vittnesmålen enligt vilket tekniken hade utvecklats i Europa med hjälp av de centrala teknikteamen.

415 Av det ovan anförda följer således att även om EFN till stor del grundade sig på den teknik som hade utvecklats i Förenta staterna, bidrog LuxOpCo även aktivt till teknikens utveckling. Med hänsyn till teknikens betydelse för utvidgningen av Amazon-koncernens europeiska verksamhet, gjorde inte kommissionen något fel när den ansåg att dessa bidrag var unika och värdefulla. Även om LuxSCS i slutändan ägde tekniken, var utvecklingen av EFN likväl även resultatet av LuxOpCos ansträngningar.

416 Det framgår således av de konstateranden som gjorts i punkterna 386–415 ovan att utöver EFN, som LuxOpCo bidrog till att utveckla, gjordes de viktigaste anpassningarna av tekniken i Förenta staterna, i dialog med de europeiska teamen som uttryckte sina behov, och att vissa mindre anpassningar dessutom kunde göras direkt av de lokala teamen.

417 Av det ovan anförda följer att även om kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att LuxOpCo, genom sitt deltagande i utvecklingen av EFN, utövade unika och värdefulla funktioner i samband med tekniken, överdrev kommissionen i övrigt betydelsen av LuxOpCos funktioner med avseende på utvecklingen av tekniken. Förutom att utveckla EFN var nämligen LuxOpCos funktioner i huvudsak begränsade till att anpassa och ta fram tekniska specifikationer. Slutsatsen i skäl 465 i det angripna beslutet, och särskilt påståendet att LuxOpCo hade förbättrat tekniken avsevärt, kan således inte godtas i sin helhet.

418 I den mån konstaterandet grundar sig på vittnesmålen från Amazons anställda, är det inte nödvändigt att i detalj pröva Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons argument att kommissionen gjorde en felaktig användning av vittnesmålen, bland annat för att ange att tekniken hade utvecklats i Europa (särskilt EFN), trots att den hade utvecklats i Förenta staterna. Även om kommissionens bedömning inte kan godtas i sin helhet, kan de fel som kommissionen begick inte påverka konstaterandet att LuxOpCo faktiskt hade bidragit till utvecklingen av de immateriella tillgångarna, särskilt EFN.

– *Kunduppgifter (skälen 466–468 i det angripna beslutet)*

419 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har bestridit kommissionens konstaterande att LuxOpCo utövade aktiva och kritiska funktioner i fråga om att uppdatera, förbättra och förvalta kunduppgifterna. De har i huvudsak gjort gällande att kunduppgifterna samlades in automatiskt med hjälp av den teknik som hade utvecklats i Förenta staterna, utan inblandning av LuxOpCos anställda.

420 Kommissionen har bestridit dessa argument.

421 Parterna är oeniga om huruvida LuxOpCo aktivt bidrog till att utveckla databasen med kundinformation, såsom exempelvis försäljningshistoriken. Det är således fråga om att fastställa huruvida insamlingen av kunduppgifterna under den berörda perioden och skyddet av dem kan tillskrivas LuxOpCo.

422 För det första ska det anges, såsom kommissionen har visat i tabell 19 i det angripna beslutet, att under den berörda perioden ökade antalet unika kunder per år från 17 miljoner kunder år 2006 till över 60 miljoner år 2014.

423 För det andra ska det, i likhet med kommissionen, konstateras att kunduppgifterna är en nyckeltillgång för en aktör inom elektronisk handel, såsom Amazon-koncernen, bland annat vad gäller marknadsföring. Vissa verktyg, bland annat användning av tekniken för rekommendationer och likheter, är nämligen beroende av kunduppgifter. Kunduppgifter utgör således en unik och värdefull immateriell tillgång.

424 För det tredje framgår det att LuxOpCo är den enhet som samlade in kunduppgifterna och att bolaget dessutom hade till uppgift att övervaka att de bestämmelser som är tillämpliga på dessa uppgifter efterlevdes. Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har för övrigt inte bestridit påståendet i skäl 468 i det angripna beslutet att LuxOpCo samlade in kunduppgifter från de europeiska webbplatserna som en tjänst för LuxSCS.

425 I likhet med Amazon ska det anges att insamlingen av kunduppgifter var automatiserad och att det var med hjälp av den teknik som hade utvecklats i Förenta staterna och som LuxSCS tillhandahöll LuxOpCo som LuxOpCo kunde samla in kunduppgifterna.

426 Såsom kommissionen har understrukit i punkt 107 i sitt svaromål i mål T-318/18 var det dock LuxOpCo som aktivt bidrog till att samla kunduppgifter genom att genomföra de tre pelarna i Amazon-koncernens strategi (se punkt 347 ovan), vilket gjorde det möjligt att locka kunder till dess webbplatser och samla in mer kunduppgifter. Insamlingen av kunduppgifter beror nämligen med nödvändighet på att Amazon-koncernens webbplatser är lockande för kunderna. Ökningen av antalet besökare på de europeiska webbplatserna och således antalet insamlade kunduppgifter berodde i sig på att LuxOpCo genomförde de tre ovannämnda pelarna, det vill säga priser, sortiment och användbarhet. Även om det inte kan bestridas att den teknik som utvecklades i Förenta staterna spelade en avgörande roll för att korrekt genomföra dessa tre pelare, hade dock inte LuxOpCo någon aktiv och kritisk funktion i fråga om att samla in kunduppgifter och bidrog således inte till att utveckla dessa unika och värdefulla immateriella tillgångar.

427 Kommissionen gjorde dessutom en riktig bedömning när den, i skäl 468 i det angripna beslutet, fann att LuxOpCo ansvarade för att underhålla kunduppgifterna och se till att gällande lagar om skydd av personuppgifter följdes. Även om skyddet för kunduppgifterna är en viktig verksamhet för en affärsmodell som är knuten till detaljhandelsförsäljning och tjänster som bland annat tillhandahålls slutkonsumenter, på grund av de skäl som kommissionen angav i skäl 466 i det angripna beslutet, rör det sig likväl om en vanlig verksamhet för alla licenstagare som arbetar med denna typ av databas.

428 Mot bakgrund av det ovan anförda ska kommissionens konstateranden i skälen 466–468 i det angripna beslutet godtas, åtminstone i den del LuxOpCo utövade de aktiva och kritiska funktionerna i fråga om att förbättra kunduppgifterna under den berörda perioden. Genom att

LuxOpCo samlade in kunduppgifter, som hade tredubblats mellan åren 2006 och 2014, såsom framgår av punkt 422 ovan, bidrog bolaget till värdet på förevarande immateriella tillgång som utgjorde en unik och värdefull immateriell tillgång. LuxOpCo utförde således unika och värdefulla funktioner.

– *”Varumärket Amazon” (skälen 469–472 i det angripna beslutet)*

429 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har ifrågasatt kommissionens påstående att värdet på ”varumärket” Amazon skapades hos LuxOpCo och hos de europeiska dotterbolagen.

430 Kommissionen har bestridit dessa argument.

431 För det första ska det understrykas att varumärket Amazon, såsom kommissionen underförstått medgav i skälen 469 och 471 i det angripna beslutet, är ett välkänt varumärke och har en stark identifiering på global nivå, vilket är en viktig egenskap för att locka kunder. Det ska konstateras att detta anseende existerade redan när LuxOpCo bildades. Kommissionens konstaterande i skälen 469 och 470 i det angripna beslutet att det kommersiella varumärket inte var avgörande i Amazon-koncernens modell, eftersom koncernens affärsstrategi var inriktad på de tre pelarna (pris, användbarhet och produktkataloger), ska emellertid godtas. Värdet på det varumärke som var registrerat i Europa beror nämligen även på förmågan att tillhandahålla ett kvalitetssortiment, fördelaktiga priser och en stor användbarhet. Amazon har för övrigt själv understrukit att värdet på Amazon-koncernens immateriella marknadsföringstillgångar i Europa beror på kundnöjdheten.

432 För det andra ska det konstateras, såsom Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har gjort gällande, att tekniken spelar en viktig roll, om än inte avgörande, vid utvecklingen av Amazons kommersiella varumärke. Dels är tekniken nämligen central vid genomförandet av de tre pelarna. Kundnöjdheten är således till stor del beroende av tekniken. Dels spelar tekniken en avgörande roll i marknadsföringen och den gör det möjligt att maximera möjligheten att namnet ”Amazon” dyker upp vid potentiella kunders sökningar. Det är ostridigt att denna teknik utvecklades i Förenta staterna.

433 Enbart tekniken är likväl inte tillräcklig för att genomföra de tre pelarna. De tre pelarna genomfördes nämligen även av LuxOpCo, på grund av att bolaget fattade strategiska beslut som var nödvändiga för att Amazon-koncernen skulle kunna bedriva kommersiell verksamhet i Europa.

434 Det framgår av Amazons inlaga efter rättegången att inom ramen för förfarandet vid United States Tax Court (Förenta staternas federala skattedomstol) (se punkt 14 ovan) gjorde Amazon i huvudsak gällande att [*konfidentiellt*].

435 Amazon hävdade särskilt i sin inlaga efter rättegången till United States Tax Court (Förenta staternas federala skattedomstol) att [*konfidentiellt*] och, i ett avsnitt om de immateriella marknadsföringstillgångarna, att [*konfidentiellt*].

436 I yttrandet från United States Tax Court (Förenta staternas federala skattedomstol) slog den för övrigt fast ”AEHT” ensamt hade ansvaret att upprätthålla och utveckla de immateriella tillgångar som var knutna till marknadsföring och att ”AEHT” genom kostnadsfördelningen betalade de tekniska förbättringar som var nödvändiga för att bibehålla värdet på dessa immateriella tillgångar. I inlagan efter rättegången och i yttrandet från Förenta staternas federala

skattedomstol hänvisade Amazon och nämnda domstol visserligen till ”AEHT”. Eftersom det inom ramen för det ovan i punkt 14 nämnda amerikanska förfarandet inte görs någon åtskillnad mellan de olika luxemburgska enheterna i koncernen och eftersom ”AEHT” används utan åtskillnad för att beteckna LuxOpCo eller LuxSCS, ska det i just detta sammanhang dock förstås så, att ”AEHT” avser LuxOpCo och inte LuxSCS. Det framgår nämligen av handlingarna i målen att LuxSCS inte utövade någon sådan funktion.

437 Vidare ska det påpekas att varken Storhertigdömet Luxemburg eller Amazon har bestridit påståendet i skäl 472 i det angripna beslutet att i Europa var det LuxOpCo och dotterbolagen som ansvarade för Amazon-koncernens marknadsföring på internet på grund av deras lokalkännedom.

438 Även om det är riktigt att varumärket Amazon i Europa åtnjöt den renommé som hade etablerats innan LuxOpCo bildades och att bolaget åtnjöt Amazon-koncernens internationella renommé, ska det under dessa omständigheter slås fast att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att det under den berörda perioden var åtminstone delvis LuxOpCo och de europeiska enheterna som underhöll och utvecklade varumärkets värde.

439 Det ska för övrigt anges, i likhet med kommissionen, att när Amazon gick in på den europeiska marknaden var bolaget känt som försäljare av böcker och medier och att de lokala teamen gjorde stora ansträngningar för att utveckla varumärkets anseende i fråga om andra produktkategorier.

440 Kommissionens bedömning i skälen 469–472 i det angripna beslutet ska följaktligen godtas. Mot bakgrund av vad som konstaterats i punkterna 433–438 ovan, bidrog LuxOpCo till att utveckla varumärkets och marknadsföringstillgångarnas värde och utövade därmed värdefulla funktioner. Det finns däremot inget som tyder på att dessa funktioner var unika. Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen att kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att LuxOpCo hade bidragit till att utveckla de immateriella tillgångarna för var och en av dess tre komponenter. Vad gäller utvecklingen av tekniken bestod LuxOpCos bidrag huvudsakligen i anpassningar och utarbetande av tekniska specifikationer. Däremot kan LuxOpCos deltagande i utvecklingen av EFN likställas med en unik och värdefull funktion. LuxOpCo spelade dessutom en viktig roll i insamlingen av kunduppgifter, bland annat genom att genomföra de tre pelarna, och bidrog således aktivt till att utveckla denna unika och värdefulla tillgång. När det gäller marknadsföringstillgångarna, spelade LuxOpCo en viktig roll när det gällde att öka anseendet för varumärket Amazon i Europa och utövade således värdefulla funktioner. Det framgår dock inte av handlingarna i målen att de sistnämnda funktionerna kan kvalificeras som unika.

441 Kommissionen gjorde således en riktig bedömning när den, i skälen 414 och 415 i det angripna beslutet, angav att den luxemburgska myndigheten borde ha beaktat att LuxOpCo utförde unika och värdefulla funktioner med avseende på de immateriella tillgångarna. Däremot var inte LuxOpCos samtliga funktioner med avseende på de immateriella tillgångarna unika och värdefulla.

442 Det ska för övrigt konstateras att dessa funktioner borde ha beaktats, om inte vid tidpunkten för antagandet av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor så åtminstone då det årligen genomfördes. Varje förändring av situationen, vilket innefattar utövandet av ytterligare funktioner, borde nämligen ha beaktats.

ii) Funktioner som utövades av LuxOpCo inom ramen för Amazon-koncernens detaljhandels- och tjänsteverksamhet i Europa (avsnitt 9.2.1.2.2 och skälen 473–499 i det angripna beslutet)

443 När det gäller de funktioner som LuxOpCo utövade inom ramen för Amazon-koncernens detaljhandels- och tjänsteverksamhet i Europa framhöll kommissionen i det angripna beslutet i huvudsak att LuxOpCo, såväl enligt 2003 års rapport om internprissättning som i praktiken, hade rollen som europeiskt huvudkontor och var det företag som ansvarade för nämnda verksamhet. Det var således LuxOpCo som borde ha fattat och fattade strategiska beslut om Amazon-koncernens kommersiella verksamhet i Europa (skälen 473–478 i det angripna beslutet).

444 Kommissionen konstaterade närmare bestämt att LuxOpCo utövade alla strategiska funktioner i samband med Amazon-koncernens webbaserade detaljhandels- och tjänsteverksamhet under den berörda perioden och fattade alla strategiska beslut om artiklar och prissättning, registrerade försäljningen och agerade som avtalsslutande part gentemot konsumenterna. Bolaget bar således de motsvarande kostnaderna och riskerna i samband med försäljning och lager (skäl 475 i det angripna beslutet).

445 Kommissionen ansåg således att LuxOpCo helt självständigt hade fattat samtliga strategiska beslut som rörde de tre pelarna i Amazon-koncernens strategi i Europa (skäl 478 i det angripna beslutet).

446 Parterna är ense om att LuxOpCo bedrev detaljhandelsverksamhet på internet och tjänsteverksamhet. Det har inte heller bestridits att LuxOpCo hade funktionen som huvudkontor för Amazon-koncernens europeiska verksamhet.

447 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har emellertid bestridit att LuxOpCo utförde viktiga funktioner gällande driften. Enligt dem byggde LuxOpCos verksamhet i stor utsträckning på den teknik som hade utvecklats i Förenta staterna och liknade ledningsfunktioner för de europeiska verksamheterna eller löpande kommersiella stödfunktioner, vilka gav ett lågt mervärde.

448 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har närmare bestämt hävdat att de mänskliga uppgifterna ersattes av tekniken inom Amazon-koncernens kommersiella verksamhet och att priserna fastställdes automatiskt. De har tillagt att det var omöjligt för individer att aktivt fastställa priset på de miljoner artiklar som fanns tillgängliga på Amazon-koncernens webbplatser, att relationen med försäljare och kunder nästan helt var automatiserade, att i orderbehandlingscentralerna var lokalisering av lager och insamlingen av köpordrar funktioner som var definierade av tekniken och de anställda vid centralerna behövde endast följa instruktioner från tekniken och att besluten gällande inventering (beslut om inköp, plats för lager etcetera) var automatiserade, och de anställda behövde bara verkställa de anvisningar som gavs på grundval av tekniken.

449 Det ska således prövas huruvida kommissionen gjorde en riktig bedömning när den fann att LuxOpCo utövade betydande driftsfunktioner och fattade strategiska beslut med avseende på var och en av de tre pelarna i Amazon-koncernens strategi, och därför inte kunde likställas med ett företag som enbart utövade ledningsfunktioner.

– *Sortiment (skälen 479–489 i det angripna beslutet)*

450 Kommissionen konstaterade, i skäl 479 i det angripna beslutet, att det var avgörande för Amazon-koncernens framgångar i Europa att utveckla och underhålla ett så stort sortiment som möjligt. Kommissionen tillade att beslutet om vilka produktkategorier som skulle säljas baserades på lokal kännedom om marknaden. Det krävde således att människor ingrep, eftersom endast tekniken inte var tillräcklig.

451 Kommissionen påpekade särskilt att LuxOpCo kunde stödja sig på ett stort antal anställda hos de europeiska dotterbolagen, vilka bidrog till att bygga upp ett sortiment i Europa och utöka sortimentet med nya tillgängliga produktkategorier på grundval av deras kännedom om marknaden, produkterna och de lokala konsumenterna (vilket motsvarande deras ”lokalkännedom”) (skälen 470–482 i det angripna beslutet). Dessutom spelade LuxOpCo en avgörande roll i förvärv av lokala aktörer, ingående av partnerskap med leverantörer och skapandet av tredjepartsprogram för att utveckla MarketPlace (skälen 483–489 i det angripna beslutet).

452 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har inte ifrågasatt det allmänna konstaterandet i skäl 483 i det angripna beslutet att Amazon bygger upp sitt sortiment genom att köpa upp andra detaljhandlare på marknaden, genom att ingå partnerskap med leverantörer och genom att skapa tredjepartsprogram, till exempel MarketPlace.

453 Det framgår för övrigt av vittnesmålet från den tidigare ansvarige för tredjepartsprogrammen i Europa (bland annat MarketPlace) att arbetet med lokala rekryteringar var avgörande för att lansera nya produkter på webbplatserna.

454 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har inte heller bestridit att det var LuxOpCo, med stöd av sina europeiska dotterbolag, som åtog sig dessa ”allmänna” verksamheter inom Amazon-koncernen, förvärvade vissa europeiska detaljhandelsföretag, ingick partnerskap med europeiska leverantörer genom att fastställa strategier och goda metoder för att välja och lansera nya produktfamiljer, och till och med fastställde standardiserade avtalsklausuler för leverantörer (se skäl 485 i det angripna beslutet).

455 Det framgår för övrigt av vittnesmålet från den vice verkställande direktören med ansvar för internationell detaljhandelsverksamhet, anställd i Förenta staterna, att [*konfidentiellt*]. Även om LuxOpCo inte helt självständigt bestämde produktkategorierna, hade bolaget en betydelsefull roll vid lanseringen av en ny produktkategori. Det framgår av vittnesmålet från den tidigare chefen för detaljhandelsverksamheten i Europa, anställd av LuxOpCo, att denne i samband med lanseringen av en ny produktkategori var [*konfidentiellt*].

456 Omstruktureringen år 2006 möjliggjorde således för en mer självständig förvaltning av de europeiska verksamheterna.

457 Kommissionen gjorde således en riktig bedömning när den fann att LuxOpCo fattade viktiga beslut om sortimentet och att enbart tekniken inte i sig var tillräcklig för att genomföra denna pelare i Amazon-koncernens strategi i Europa.

– *Priserna (skälen 490–493 i det angripna beslutet)*

458 När det gäller priserna hävdade kommissionen att även om prissättningen skedde automatiskt och byggde på en algoritm, var den endast ett verktyg för att genomföra en viss prissättningspolitik som fastställs av LuxOpCo i Europa.

459 Kommissionen påpekade särskilt att utan samarbetet med de enskilda europeiska dotterbolagen, som baserades på deras kännedom om den lokala marknaden, skulle prisberäkningsalgoritmen inte fungera effektivt. I Europa var det LuxOpCo som ansvarade för detta, med stöd av de europeiska dotterbolagen.

460 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har bestridit dessa påståenden. De har bland annat gjort gällande att LuxOpCos kommersiella verksamhet till stor del grundar sig på automatiseringen och att deltagandet från de anställda vid LuxOpCo var minimalt, bland annat vad gäller priserna.

461 Det är visserligen inte omtvistligt, såsom Storhertigdömet Luxemburg har gjort gällande, att LuxOpCos verksamhet skulle ha varit mycket mindre utan tekniken.

462 Det ska dock konstateras att fram till år 2009 använde Amazon-koncernen, såsom framgår av skäl 168 i det angripna beslutet, i huvudsak manuell prissättning. Det var först från och med år 2009 som priserna fastställdes utifrån en algoritm. Kommissionen gjorde således en riktig bedömning när den konstaterade att algoritmen inte i sig var tillräcklig för prissättningen och att den gjorde det möjligt att genomföra den prissättningspolitik som fastställs av LuxOpCo i Europa (se skäl 490 i det angripna beslutet).

463 Såsom kommissionen påpekade i skäl 491 i det angripna beslutet hade inte prisberäkningsalgoritmen kunnat fungera effektivt utan det enskilda samarbetet med LuxOpCo, som baserades på de europeiska dotterbolagens kännedom om den lokala marknaden.

464 Såsom kommissionen fastställde i skäl 492 i det angripna beslutet, framgår det vidare av Amazon-koncernens riktlinjer för policyer och förfaranden i unionen att priserna fastställdes i Luxemburg av en kommitté för detaljhandelspriser i unionen som bestod av högre chefer i LuxOpCo. Kommittén hade ensam befogenhet att anta prisriktlinjer för de produkter som Amazon-koncernen erbjöd på de europeiska webbplatserna. LuxOpCos roll vid fastställandet av prispolicyn bekräftas även av vittnesmålen från LuxOpCos anställda.

465 Det har inte heller bestridits att LuxOpCo anställde en europeisk prisansvarig som skulle godkänna priserna, framför allt när de avvek från de priser som hade fastställts med hjälp av algoritmen, eller att ett team ansvarade för att övervaka [*konfidentiellt*] på global nivå. Förevarande team, som var baserat i Luxemburg och ingick i LuxOpCo, följde priserna [*konfidentiellt*] och granskade de priser som föreslogs på global nivå, inklusive i Förenta staterna (se skäl 492 i det angripna beslutet).

466 Slutligen har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon inte med framgång ifrågasatt den omständigheten att LuxOpCo var tvunget att utveckla en särskild strategi för att generera intäkter och för att särskilja sig från sina konkurrenter. LuxOpCos och de europeiska dotterbolagens inflytande på prissättningen avspeglades i erbjudanden som var tillämpliga på vissa varor som såldes på webbplatser i unionen (se skäl 493 i det angripna beslutet). Det har inte bestridits att under de första verksamhetsåren i Tyskland införde Amazon.de en ”lägsta

pris-garanti” för att uppmuntra till återkoppling på priserna från kunderna mot att de fick en rabatt på sina inköp eller att i Förenade kungariket hade vissa typer av priserbjudanden som var vanliga på marknaden, till exempel [*konfidentiellt*], gjort det svårare [*konfidentiellt*] att konkurrera med priset [*konfidentiellt*]. Vad gäller försäljningen av böcker i Frankrike och i Tyskland införde LuxOpCo ett system med gratisleveranser. Det rör sig exempelvis om beslut om prissättning i förhållande till konkurrenterna på marknaden och följaktligen strategiska beslut som gäller för en detaljhandlare.

467 Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen att LuxOpCo antog strategiska beslut om prissättning och utförde således viktiga funktioner. Det är visserligen riktigt att prissättningen var beroende av Amazon-koncernens teknik, men involveringen från LuxOpCos medarbetare var även avgörande.

– *”Användbarhet” (skälen 494–499 i det angripna beslutet)*

468 När det gäller ”användbarheten” konstaterade kommissionen att LuxOpCo hade i uppdrag att säkerställa att det var lätt att använda Amazon-koncernens detaljhandelsutbud och marknadsplats i Europa. LuxOpCo hade närmare bestämt ett så kallat lokaliserings- och översättningsteam som skulle granska och anpassa den automatiska översättningen och göra det möjligt att dela olika europeiska kataloger för att skapa och administrera EFN (skäl 495 i det angripna beslutet). Lokal kännedom om logistiken, bland annat om varuleveranser, fanns och utvecklades hos LuxOpCo och hos de europeiska dotterbolagen (skäl 496 i det angripna beslutet).

469 Enligt kommissionen är tekniken en förutsättning för ”användbarheten”, särskilt för översättningen av de europeiska produktkatalogerna, leveranser och för kundtjänsten (se skälen 494–499 i det angripna beslutet). LuxOpCos personal var involverade i såväl varukatalogerna som produktleveranser och kundtjänst. Det var LuxOpCo och de europeiska dotterbolagen som hade kunnandet (se skäl 496 i det angripna beslutet).

470 Dessa omständigheter har för övrigt inte bestritts av Storhertigdömet Luxemburg och Amazon på ett underbyggt sätt och de ska fastställas.

471 Av det ovan anförda följer således att LuxOpCo fattade strategiska beslut om Amazon-koncernens kommersiella verksamhet i Europa och var således huvudansvarig för att genomföra de tre pelarna i koncernens strategi för detta geografiska område. Kommissionen gjorde således en riktig bedömning när den fann att LuxOpCo, trots teknikens betydelse, även hade en väsentlig roll för driften och expansionen av detaljhandelsverksamheten och marknadsplatserna och att bolaget således utövade värdefulla funktioner. Det framgår dock inte av handlingarna i målen att sådana funktioner var unika.

iii) Tillgångar som används av LuxOpCo (skälen 500–505 i det angripna beslutet)

472 När det gäller de tillgångar som LuxOpCo använde påpekade kommissionen, i skäl 500 i det angripna beslutet, att LuxOpCo använde ”stora tillgångar” för att säkerställa de funktioner som beskrivs i avsnitten 9.2.1.2.1 (funktioner med avseende på immateriella tillgångar) och 9.2.1.2.2. (funktioner som utövas inom ramen för detaljhandeln och tjänster) i sitt beslut.

473 För det första konstaterade kommissionen, i skäl 501 i det angripna beslutet, att LuxOpCo ägde och förvaltade hela sortimentet (under den berörda perioden motsvarade lagren [*konfidentiellt*] miljarder euro) och innehade samtliga andelar av ASE, AMEU och de europeiska dotterbolagen, som LuxOpCo beviljade finansiering.

474 För det andra hävdade kommissionen att LuxOpCos kostnadsstruktur visade att betydande tillgångar användes för att täcka kostnader i samband med uppdatering och förbättring av immateriella tillgångar vid utövandet av sina funktioner (skäl 502 i det angripna beslutet). Vad särskilt gäller det registrerade varumärket täckte LuxOpCo stora kostnader för direktmarknadsföring (till exempel kostnader för erbjudanden) (skälen 503–504 i det angripna beslutet). Kommissionen ansåg följaktligen att i och med att det inte kunde fastställas att kostnaderna återbetalades till LuxOpCo, skulle de anses ha burits av LuxOpCo.

475 Kommissionen drog således slutsatsen att LuxOpCo i praktiken bar de motsvarande kostnaderna i samband med det ekonomiska utnyttjandet av de immateriella tillgångarna såväl som kostnaderna för uppdatering, förbättring och förvaltning av dem. Enligt kommissionen kunde inte samtliga kostnader anses ha burits för LuxSCS räkning (skäl 505 i det angripna beslutet).

476 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har för övrigt inte bestridit dessa konstateranden på ett underbyggt sätt, utom vad gäller att LuxOpCo bar kostnaderna för att uppdatera, förbättra och förvalta de immateriella tillgångarna. I detta avseende räcker det att hänvisa till punkt 235 ovan. Med undantag för påståendet att LuxOpCo bar kostnaderna för kostnadsfördelningsavtalet och teckningsavtalet, ska kommissionens bedömning i skälen 500–505 i det angripna beslutet godtas.

iv) De risker som bärs av LuxOpCo (skälen 506–517 i det angripna beslutet)

477 När det gäller de risker som LuxOpCo bar, fann kommissionen, i skälen 506–517 i det angripna beslutet, att bolaget, såväl enligt bestämmelserna i de avtal som hade ingåtts med LuxSCS som i praktiken bar de risker som var förknippade med att uppdatera, förbättra och förvalta de immateriella tillgångarna. LuxOpCo kontrollerade och hanterade vidare alla motsvarande kommersiella risker och företagsrisker i samband med Amazon-koncernens detaljhandels- och tjänsteverksamhet i Europa, däribland kreditrisker, samlingsrisker, lagerhanteringsrisker, marknadsrisker, förlustrisker och risker i samband med upprätthållandet av en personalstyrka som kunde sälja varor och tillhandhålla tjänster effektivt och i tid.

478 Kommissionen underkände därefter Amazons påstående under det administrativa förfarandet att LuxOpCo till stor del förlitade sig på tekniken för att hantera eller bära riskerna (skälen 506 och 508 i det angripna beslutet).

479 För det första anser kommissionen att även om tekniken gjorde det möjligt att minimera riskerna, bar LuxOpCo dessa risker på grund av dess roll som europeiskt huvudkontor och på grund av dess detaljhandels- och tjänsteverksamhet (skälen 509 och 510 i det angripna beslutet). Kommissionen påpekade att även om LuxOpCo förlitade sig på tekniken för att hantera de kommersiella riskerna var det endast ett strategiskt beslut av bolaget (skäl 511 i det angripna beslutet).

480 Det har inte heller visats, vare sig i 2003 års rapport om internprissättning eller i någon annan handling, att de strategiska, finansiella och operativa risker som LuxOpCo var tvunget att hantera i den dagliga verksamheten, styrdes av en koncernpolicy i fråga om riskhantering (skäl 512 i det angripna beslutet). Tvärtom hanterades riskerna, såsom att förlora affärer, på lokal nivå och LuxOpCo hade det yttersta ansvaret i Europa (skälen 513–515 i det angripna beslutet).

481 Parterna är oense om vilken enhet som faktiskt bar riskerna i samband med de immateriella tillgångarna och, närmare bestämt, huruvida LuxOpCo använde tillgångar för att täcka kostnaderna för att uppdatera de immateriella rättigheterna. Enligt Storhertigdömet Luxemburg hade dessutom en del av de risker och funktioner som kommissionen identifierade övertagits av de europeiska dotterbolagen och inte av LuxOpCo.

482 När det gäller de risker som är förenade med uppdatering, förbättring och förvaltning av de immateriella tillgångarna, är det inte övertygande att påstå, såsom kommissionen gjorde i skäl 507 i det angripna beslutet, att LuxOpCo bar dessa risker såväl enligt bestämmelserna i de avtal som hade ingåtts med LuxSCS som i praktiken.

483 Såsom Storhertigdömet Luxemburg har påpekat i punkt 104 i ansökan i mål T-816/17 är det visserligen riktigt att LuxSCS, enligt licensavtalet, hade överfört ett visst antal risker i samband med driften av den kommersiella verksamheten till LuxOpCo, men LuxSCS, som var den juridiska ägaren av rätten att utnyttja de immateriella tillgångarna under den berörda perioden, bar fortfarande de risker som var förknippade med de immateriella tillgångarna, eftersom LuxSCS enligt teckningsavtalet och kostnadsfördelningsavtalet var skyldigt att betala överlåtelseavgifterna och avgifterna till A9 och ATI enligt kostnadsfördelningsavtalet.

484 Kommissionen har inte bestridit detta konstaterande på ett underbyggt sätt. När det gäller LuxSCS finansiella kapacitet att hantera riskerna om de förverkligades, har kommissionen inte kunnat styrka sitt påstående att LuxSCS inte förfogade över något betydande eget kapital. När det gäller LuxSCS ursprungliga kapital, som kommissionen, i skäl 445 i det angripna beslutet, ansåg vara irrelevant, framgår det att åtminstone för år 2006 var det tack vare bolagets kapital som LuxSCS kunde täcka sina förluster under de första verksamhetsåren utan inblandning av LuxOpCo. År 2006 var den avgift som LuxOpCo betalade LuxSCS betydligt lägre än de betalningar för köp och för kostnadsfördelning som LuxSCS hade erlagt.

485 Under dessa omständigheter ska LuxOpCo på sin höjd anses bära en del av de risker som var förenade med förekomsten, uppdateringen, förbättringen och förvaltningen av de immateriella tillgångarna.

486 När det däremot gäller de övriga risker som nämns i skälen 507–517 i det angripna beslutet, det vill säga de risker som är förenade med detaljhandelsverksamhet på internet och tjänsteverksamhet, har inte Storhertigdömet Luxemburg och Amazon på ett underbyggt sätt bestridit att LuxOpCo bar dessa risker, såsom risken att förlora affärer i sig (se skäl 514 i beslutet) och risken med att inneha osålda lager i Europa, inhysa servrar och bedriva callcenter, osäkra fordringar och avtal med kunder, som inte fullgörs eller verkställs. Även om Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har gjort gällande att tekniken gjorde det möjligt att minimera de risker som LuxOpCo bar i samband med driften av den kommersiella verksamheten, och särskilt inventeringsrisken, ska det konstateras, i likhet med vad kommissionen påpekade i skäl 510 i det angripna beslutet, att tekniken inte helt undanröjde dessa risker. Kommissionens påståenden ska således godtas.

v) Slutsatser om funktionsanalysen av LuxOpCo

487 Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen att kommissionens funktionsanalys av LuxOpCo inte är övertygande i sin helhet.

488 Mot bakgrund av de uppgifter som kommissionen inhämtat för att anta det angripna beslutet, såsom de angetts i beslutet och varav en del har fastställts ovan, är det inte uteslutet att LuxOpCo kunde anses utöva vissa unika och värdefulla funktioner vad gäller de immateriella tillgångarna. Det gäller utvecklingen av EFN och insamlingen av kunduppgifter. När det gäller marknadsföringstillgångarna var visserligen LuxOpCos funktioner värdefulla men det har inte visats att sådana funktioner kan betraktas som unika.

489 Den större delen av funktionsanalysen av LuxOpCo i egenskap av detaljhandlare på internet och tjänsteleverantör kan vidare fastställas. I motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har gjort gällande, utförde LuxOpCo inte endast ”förvaltningsfunktioner”, utan agerade som en detaljhandlare på internet och bar de risker som var förknippade med förevarande verksamhet. Sådana funktioner var faktiskt ”värdefulla”, eftersom det rörde sig om verksamheter som på ett betydande sätt kunde bidra till LuxOpCos omsättning och således till Amazon-koncernens affärsmodell. Sådana funktioner kan dock inte anses vara unika. I den mån Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har angett att ett företag kunde betraktas som en enhet som utövar rutinfunktioner (i motsats till en enhet som utövar unika och värdefulla funktioner) när dessa funktioner lätt kunde bedömas (på engelska ”benchmarked”) (se punkt 225 ovan) räcker det nämligen att ange att rapporten [*konfidentiellt*], som har tagits upp av parterna, avser detaljhandelsverksamheten på internet och behandlar frågan om ersättning som observerats på marknaden för en sådan detaljhandlare.

490 Mot bakgrund av det ovan anförda konstaterar tribunalen att även om kommissionen hade fog för att anse att vissa av LuxOpCos funktioner med avseende på de immateriella tillgångarna var unika och värdefulla, ska det konstateras att kommissionens uppfattning att de funktioner som LuxOpCo utövade med avseende på sin kommersiella verksamhet var unika och värdefulla inte är övertygande i sin helhet. Även om kommissionen gjorde en riktig bedömning när den konstaterade att LuxOpCo hade mer funktioner än dem som lades till grund för antagandet av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, det vill säga enbart ”förvaltningsfunktioner”, ansåg kommissionen felaktigt att LuxOpCos funktioner avseende detaljhandelsverksamhet var unika och värdefulla.

491 Denna slutsats påverkas inte av något av de övriga argument som Storhertigdömet Luxemburg eller Amazon har anfört.

492 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har gjort gällande att den omständigheten att de europeiska dotterbolagen utförde LuxOpCos funktioner före omstruktureringen år 2006 och att de ersattes med högre kostnader visar att LuxOpCo endast hade löpande funktioner. Det räcker i detta hänseende att ange att 2006 års omstrukturering just hade till syfte att skapa ett huvudkontor för Amazon-koncernens verksamhet i Europa, genom att tilldela LuxOpCo betydligt mer omfattande funktioner än dem som de europeiska dotterbolagen utövade.

493 Dessutom har Storhertigdömet Luxemburg kritiserat kommissionen för att ha tilldelat LuxOpCo funktioner som de europeiska dotterbolagen utövade. Det räcker i detta hänseende att konstatera att de europeiska dotterbolagen agerade i egenskap av tillhandahållare av tjänster hos LuxOpCo och erhöll för övrigt ersättning i den egenskapen. De uppgifter som de utförde var således för LuxOpCos räkning och risk. Kommissionen kunde således tilldela LuxOpCo dessa funktioner.

2) Valet av metod

494 Såsom har angetts i punkt 317 ovan ansåg kommissionen i huvudsak att det var fel att använda TNMM för att fastställa avgiftsbeloppet och ersättningen till LuxOpCo och att vinstdelningsmetoden i den variant där bidragen analyseras borde ha använts.

495 Närmare bestämt angav kommissionen, i skäl 567 i det angripna beslutet, att när båda parterna i en koncernintern transaktion gör unika och värdefulla bidrag till transaktionen anses vinstdelningsmetoden i allmänhet vara lämpligast för internprissättningen, eftersom i sådant fall bör de oberoende parterna normalt sett fördela de vinster som genereras av transaktionen i proportion till sina respektive bidrag.

496 I detta sammanhang preciserade kommissionen, med hänvisning till skäl 256 i det angripna beslutet, att det i OECD:s riktlinjer gjordes åtskillnad mellan två vinstdelningsmetoder, nämligen analysen av bidragen eller analysen av restvärdet. När det gäller analysen av restvärdet preciserade kommissionen att den var tillämplig om den ena parten fick ersättning för de löpande funktionerna utöver den ersättning som parten tog emot för sina unika och värdefulla bidrag till transaktionen. När det gäller analysen av bidragen preciserade kommissionen att den bestod i att fördela de sammanlagda vinsterna utifrån det relativa värdet på de funktioner som hade utförts (med hänsyn till de tillgångar som parterna använde och de risker som de bar) av varje part i de koncerninterna transaktionerna.

497 Kommissionen tillade att när båda parterna i den kontrollerade transaktionen gjorde unika och värdefulla bidrag och det inte fanns mindre komplexa transaktioner vars pris borde fastställas separat, var det lämpligare att analysera bidragen för att fördela de sammanlagda vinsterna. En restvärdesanalys var lämplig om det fanns mindre komplexa transaktioner.

498 På grundval av dessa synpunkter drog kommissionen slutsatsen att eftersom både LuxSCS och LuxOpCo ansågs ha utfört unika och värdefulla funktioner i förhållande till de immateriella tillgångarna var analysen av bidragen att föredra framför restvärdesanalysen.

499 Parterna i målet är oense om huruvida kommissionen hade fog för att anse att vinstdelningsmetoden i den variant där bidragen analyseras var lämplig i förevarande fall och följaktligen om huruvida valet av TNMM inte borde ha godtagits i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

500 När det gäller valet av metod för internprissättning i sig, ska det framför allt erinras om, såsom angavs i punkt 202 i domen av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen (T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669), att de olika metoderna för att fastställa internpriser syftar till att uppnå vinstnivåer som återspeglar internpriser på armlängds avstånd, och att det i princip inte går att dra slutsatsen att en metod inte gör det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat.

501 Dessutom står det kommissionen fritt att vid prövningen av en åtgärd mot bakgrund av armlängdsprincipen använda en annan metod än den som godkänts av de nationella skattemyndigheterna. Det framgår av punkt 154 i domen av den 24 september 2019, Nederländerna m.fl./kommissionen (T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669), att även om kommissionen inte kan kritiseras för att ha valt en metod för att fastställa internpriser som den

ansåg vara lämplig i det aktuella fallet för att undersöka nivån på internprissättningen för en transaktion eller för flera transaktioner med ett nära samband, som utgör en del av den omtvistade åtgärden, ankommer det dock på kommissionen att motivera sitt val av metod.

502 I förevarande fall kan kommissionen inte klandras för att den ansåg att vinstdelningsmetoden generellt sett hade kunnat framstå som lämplig för att undersöka den kontrollerade transaktionen, eftersom både LuxSCS och LuxOpCo utförde vissa unika och värdefulla funktioner.

503 Kommissionens slutsats att analysen av bidragen skulle väljas är likväl inte övertygande. Såsom framgår underförstått, men med nödvändighet av skälen 256, 567 och 568 i det angripna beslutet, utgick kommissionen nämligen från konstaterandet att den omständigheten att parterna i den kontrollerade transaktionen utförde unika och värdefulla funktioner samt rutinfunktioner krävde att vinstdelningsmetoden, i den variant där restvärdet analyseras, skulle tillämpas, medan vinstdelningsmetoden i den variant där bidragen analyseras endast var anpassad när de berörda företagen utförde unika och värdefulla funktioner. Även om kommissionen, såsom framgår av punkterna 488 och 489 ovan, hade rätt som fann att vissa av LuxOpCos funktioner med avseende på de immateriella tillgångarna var unika och värdefulla, fann kommissionen felaktigt att LuxOpCos funktioner med avseende på den kommersiella verksamheten var unika och värdefulla. Kommissionen har inte heller visat att det inte fanns någon kommersiell verksamhet som var jämförbar med LuxOpCos verksamhet eller att ersättningen för dessa funktioner inte kunde fastställas separat.

504 Dessutom framgår det underförstått men med nödvändighet av punkterna 3.6 och 3.8 i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, att valet av vinstdelningsmetod, inbegripet i varianten där bidragen analyseras, på ett avgörande sätt beror på att det har identifierats externa uppgifter från oberoende företag för att fastställa värdet på varje bidrag från varje företag som är associerade med transaktionerna. Kommissionen försökte emellertid inte identifiera huruvida sådana tillförlitliga uppgifter fanns tillgängliga för att kunna dra slutsatsen att vinstdelningsmetoden i den variant där bidragen analyseras kunde väljas i förevarande fall.

505 Kommissionen har inte heller motiverat på vilket sätt LuxOpCos funktioner med avseende på utvecklingen av de immateriella tillgångarna var sådana att det var analysen av bidragen som var den lämpliga metoden i förevarande fall, i motsats till analysen av restvärdet (se skäl 568 i det angripna beslutet).

506 Härav följer att när kommissionen underkände vinstdelningsmetoden i varianten där restvärdet analyseras och valde varianten där bidragen analyseras, motiverade inte kommissionen sitt metodval i vederbörlig ordning och uppfyllde således inte de krav som anges i punkt 501 ovan.

507 Eftersom kommissionen grundade sitt första subsidiära fastställande på att endast analysen av bidragen var den lämpliga metoden i förevarande fall, medför den felaktighet som konstaterats i punkt 506 ovan att kommissionens resonemang om att det förelåg en fördel är ogiltigt.

508 Tribunalen anser likväl att det är nödvändigt att fortsätta prövningen av sökandenas argument som syftar till att göra gällande att kommissionen inte visade att ersättningen till LuxOpCo borde ha varit högre på grund av användningen av vinstdelningsmetoden i den variant där bidragen analyseras.

3) Huruvida det är styrkt att ersättningen till LuxOpCo borde ha varit högre på grund av att vinstdelningsmetoden användes (tillämpning av analysen av bidragen)

509 Såsom angetts ovan fann kommissionen i skäl 568 i det angripna beslutet att om vinstdelningsmetoden i varianten där bidragen analyseras hade tillämpats, skulle det med nödvändighet ha lett till en högre ersättning för LuxOpCo. Kommissionen ansåg således att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor gav LuxOpCo en fördel genom att godkänna den metod för att beräkna avgiften som Amazon hade föreslagit och som ledde till en undervärdering av LuxOpCos ersättning. Kommissionen angav emellertid, i skäl 564 i det angripna beslutet, att den inte hade försökt visa den exakta armslängdsersättningen för LuxOpCo.

510 Såsom angetts i punkterna 317–320 ovan, grundar sig inte det fel som kommissionen identifierade på konstaterandet att vissa av LuxOpCos funktioner, inklusive rutinfunktioner eller löpande funktioner, inte hade varit föremål för någon ersättning. Kommissionen utgick däremot från antagandet att LuxOpCo utövade en rad unika och värdefulla funktioner och att vinstdelningsmetoden följaktligen borde ha tillämpats i varianten där bidragen analyseras.

511 Parterna är oense om huruvida kommissionen på grundval av det ovan i punkt 509 nämnda konstaterandet visade att det förelåg en fördel för LuxOpCo.

512 För att fastställa att det förelåg en fördel var kommissionen skyldig att visa att LuxOpCo borde ha erhållit en högre ersättning om vinstdelningsmetoden hade tillämpats på bolaget i förhållande till vad bolaget faktiskt erhöll med tillämpning av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

513 Såsom angetts ovan i punkt 310 ankommer det på kommissionen att på ett konkret sätt visa att de metodfel som den identifierade i förhandsbeskedet i skattefrågor inte gjorde det möjligt att komma fram till en tillförlitlig uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen och att de hade lett till en minskning av den skattepliktiga vinsten, utan att det är uteslutet att ett metodfel i vissa fall är sådant att det inte på något sätt gör det möjligt att komma fram till en uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen och att det med nödvändighet leder till en undervärdering av den ersättning som borde ha tagits ut på marknadsmässiga villkor.

514 Samma överväganden ska tillämpas när kommissionen anser sig ha upptäckt ett fel i funktionsanalysen. Det är nämligen inte uteslutet att den beräknade ersättningen, trots ett fel i funktionsanalysen, inte avviker från det resultat grundat på armlängdsprincipen som hade kunnat fastställas om funktionerna hade beaktats på ett korrekt sätt. Det ska i detta sammanhang anges att även om vissa funktioner inte identifierades korrekt och inte beaktades vid beräkningen av ersättningen, är det troligt att ersättning borde ha betalats för dessa funktioner och att det aktuella företagets ersättning borde ha varit högre på grund av att dessa ytterligare arbetsuppgifter inte hade beaktats. Kommissionen kan dock inte komma fram till sådana slutsatser utan att konkret undersöka huruvida det fel som identifierats i funktionsanalysen, i förevarande fall och med hänsyn till den aktuella transaktionens särdrag, hade kunnat leda till ytterligare ersättning.

515 Slutligen, när kommissionen, inom ramen för sin befogenhet enligt artikel 107.1 FEUF, prövar en skatteåtgärd som ett integrerat företag har beviljats, ska den jämföra skattebördan för ett integrerat företag som följer av tillämpningen av den berörda skatteåtgärden med den skattebörda som följer av tillämpningen av de normala skattereglerna i den nationella rätten för ett företag, vilket befinner sig i en jämförbar faktisk situation och som bedriver sin verksamhet på marknadsvillkor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 september 2019, Nederländerna

m.fl./kommissionen, T-760/15 och T-636/16, EU:T:2019:669, punkt 149). När kommissionen konstaterar felaktigheter i den funktionsanalys som ligger till grund för en skatteåtgärd såsom det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, ska kommissionen jämföra å ena sidan skattebördan för det integrerade företaget som följer av tillämpningen av denna skatteåtgärd, å andra sidan skattebördan för ett företag som är verksamt på marknaden och som utövar funktioner som är jämförbara med dem som det integrerade företaget utövar, såsom den identifierats av kommissionen. En sådan jämförelse innebär inte att kommissionen nödvändigtvis ska göra en ny bedömning med samma detaljrikedom som den som medlemsstaten gjorde för att anta den aktuella skatteåtgärden. Även om kommissionen inte ska göra en sådan analys, är den emellertid skyldig att åtminstone fastställa ett antal konkreta omständigheter som gör det möjligt att med säkerhet fastställa att armslängdsersättningen för bolagets funktioner, såsom de fastställts av kommissionen, med nödvändighet var högre än den ersättning som erhölls med tillämpning av den aktuella skatteåtgärden.

516 Mot bakgrund av vad som anförts ovan i punkt 515 borde följaktligen kommissionen ha jämfört den ersättning som LuxOpCo erhöll med tillämpning av den metod som godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor med den armslängdsersättning som borde ha erhållits med hänsyn till de funktioner som LuxOpCo utövade och som kommissionen själv hade identifierat i sin egen funktionsanalys. Även om kommissionen faktiskt inte tillämpade vinstdelningsmetoden i varianten där bidragen analyseras, borde kommissionen åtminstone ha identifierat ett antal omständigheter som gjorde det möjligt att dra slutsatsen att den ersättning till LuxOpCo som hade beräknats med tillämpning av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor nödvändigtvis var lägre än den ersättning som ett bolag som var verksamt på den öppna marknaden hade erhållit om bolaget hade haft funktioner som var jämförbara med dem som kommissionen fastställde i sin funktionsanalys. Om kommissionen ansåg att analysen av bidragen var den lämpliga beräkningsmetoden borde kommissionen, i stället för att begränsa sig till obekräftade antaganden om det resultat som hade erhållits med tillämpningen av vinstdelningsmetoden i varianten där bidragen analyseras, närmare bestämt ha undersökt huruvida beaktandet på den öppna marknaden av funktioner och risker som var jämförbara med dem som ålåg LuxOpCo inom ramen för den kontrollerade transaktionen (särskilt dess funktioner och risker som är förenade med detaljhandel på internet) faktiskt medförde en vinstandel (för en detaljhandlare på internet som var jämförbar med LuxOpCo) som var högre än den som LuxOpCo hade rätt till enligt den beräkningsmetod som avses i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor. Även om kommissionen visserligen inte behövde ange exakta siffror, var den åtminstone skyldig att lämna uppgifter som kunde kontrolleras i detta avseende.

517 I förevarande fall konstaterade endast kommissionen, i det angripna beslutet, att om vinstdelningsmetoden i varianten där bidragen analyseras hade använts skulle LuxOpCo ha erhållit en högre ersättning, utan att försöka tillämpa metoden. Kommissionen kan emellertid inte förutsätta vad resultatet ska bli med stöd av en viss metod, eller vilken ersättning som en viss funktion borde ha tilldelats. Däremot ska kommissionen, såsom redan har angetts i punkterna 515 och 516 ovan, fastställa att den ersättning som godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor var lägre än den tillförlitliga uppskattning av en ersättning grundad på armlängdsprincipen som hade erhållits med tillämpning av vinstdelningsmetoden i varianten där bidragen analyseras.

518 Det ska i detta hänseende anges att kommissionen varken försökte undersöka vilken som hade varit den passande och korrekta fördelningsnyckeln för de sammanlagda vinsterna för LuxSCS och LuxOpCo om parterna hade varit oberoende företag, eller ens försökt att identifiera konkreta omständigheter som hade gjort det möjligt att fastställa att LuxOpCos funktioner med avseende

på utvecklingen av de immateriella tillgångarna eller funktionen som huvudkontor hade gett en större vinstandel i förhållande till den vinstandel som faktiskt erhölls med tillämpning av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

519 Det ska dessutom erinras om att även om LuxOpCos bidrag med avseende på de immateriella tillgångarna (bidrag till att utveckla en liten del av tekniken, bidrag till att utvidga kunddatabasen och till att varumärket ska öka i värde) och med avseende på den kommersiella verksamheten är verkliga, går det inte att utifrån någon uppgift i det angripna beslutet mäta dessa funktioner i förhållande till LuxSCS funktioner (tillhandahållande av teknik, som spelar en avgörande roll för Amazon-koncernens kommersiella verksamhet och för att generera vinster). Utan en fördjupad analys är det således inte möjligt att förutse i vilken mån LuxOpCos bidrag hade gett bolaget en större andel av den vinst som genererades i Europa än den som erhölls med tillämpning av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

520 Under dessa omständigheter kan det konstateras att kommissionen inte har visat att det föreligger en fördel, utan på sin höjd att det är sannolikt att det föreligger en fördel.

521 Den omständigheten att vissa tillgångar överfördes gratis utan att hänsyn togs till dessa funktioner i ersättningen till LuxOpCo, vilken hade godkänts i förhandsbeskedet i skattefrågor, kan visserligen, såsom kommissionen påpekade vid förhandlingen, visa att ersättningen till LuxOpCo är lägre än vad ett oberoende företag hade erhållit på marknadsmässiga villkor. Det kan dock konstateras att det angripna beslutet inte innehåller något sådant resonemang.

522 Det är visserligen inte uteslutet att om LuxOpCo hade utövat fler funktioner än dem som beaktades vid beräkningen av dess ersättning, som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, skulle LuxOpCo haft rätt till ytterligare ersättning. Kommissionens resonemang, såsom det redogjorts för i det angripna beslutet, är emellertid fortfarande teoretiskt och räcker inte för att fastställa att LuxOpCo faktiskt erhöll en fördel på grund av att den beräkningsmetod av bolagets ersättning som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor tillämpades.

523 Kommissionen har visserligen, i sina svar på tribunalens frågor och vid förhandlingen, hävdat att LuxOpCo, med tillämpning av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, endast uppbar cirka 20 procent av de sammanlagda vinsterna för LuxOpCo och LuxSCS och att om vinstdelningsmetoden i den variant där bidragen analyseras hade tillämpats på LuxOpCo, med beaktande av dess unika och värdefulla funktioner, skulle LuxOpCo nödvändigtvis ha erhållit en större andel av dessa samlade vinster.

524 Det ska dock för det första anges att påståendet att LuxOpCo endast erhöll cirka 20 procent av de sammanlagda vinsterna varken framgår i den del av det angripna beslutet som avser det första subsidiära fastställandet eller någon annanstans i det angripna beslutet. Denna siffra kan på sin höjd beräknas på grundval av olika sifferuppgifter i det angripna beslutet. Siffran på cirka 20 procent av den sammanlagda vinsten för LuxOpCo och LuxSCS motsvarar rörelseresultaten för LuxOpCo efter avdrag för den avgift som betalades till LuxSCS med tillämpning av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

525 För det andra har kommissionen inte lagt fram någon konkret omständighet i det angripna beslutet som kan visa att den omständigheten att cirka 80 procent av de sammanlagda vinsterna för LuxOpCo och LuxSCS hade fördelats till LuxSCS som ersättning för dess bidrag, det vill säga

tillhandahållandet av de immateriella tillgångarna, inte är armlängdsmässigt, eller att tilldelningen av cirka 20 procent av de sammanlagda vinsterna inte är en tillräcklig ersättning med hänsyn till LuxOpCos bidrag.

526 För det tredje har kommissionen, såsom Amazon påpekade vid förhandlingen, inte hävdat, i det angripna beslutet, att LuxOpCo borde ha beviljats ytterligare ersättning utöver den ersättning som hade beräknats med tillämpning av TNMM. Konstaterandet att vinstdelningsmetoden med analysen av bidragen borde ha tillämpats innebär nämligen att bortse från den ersättning som ursprungligen hade beräknats med stöd av TNMM och att göra en helt ny beräkning. Det är emellertid inte uteslutet att den ersättning till LuxOpCo som hade beräknats med stöd av vinstdelningsmetoden med analysen av bidragen är lägre än den ersättning som beräknats med stöd av TNMM, som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

527 Under det administrativa förfarandet ingav Amazon en rapport till kommissionen om påslag för företag som bedriver detaljhandelsverksamhet på internet, nämligen rapporten [*konfidentiellt*]. Påslaget för detaljhandelsverksamhet på internet var i genomsnitt 0,5 procent av de totala kostnaderna för detaljhandlare på internet. Utan att det är nödvändigt att kontrollera huruvida Amazon, mot bakgrund av denna omständighet, hade rätt att hävda, såsom bolaget gjorde vid förhandlingen, att denna procentsats visade att ersättningen till LuxOpCo under den berörda perioden var ”bekväm”, ska det konstateras att kommissionen mot bakgrund av nämnda rapport borde ha fördjupat sin prövning av huruvida ersättningen till LuxOpCo motsvarade ett armlängdsmässigt resultat för bolagets funktion som detaljhandlare på internet. Utan en sådan prövning är det inte säkert att det går att påstå att LuxOpCo hade kunnat erhålla en högre ersättning för sina funktioner med avseende på den kommersiella verksamheten.

528 Vad gäller Amazon-koncernens utvecklingsverksamhet, var de funktioner som LuxOpCo utövade med avseende på de immateriella tillgångarna, särskilt vad gäller tekniken, begränsade. Det är således inte uppenbart att dessa funktioner var sådana att den vinstandel som skulle tillskrivas LuxOpCo borde ha överstigit 20 procent av de sammanlagda vinsterna för LuxSCS och LuxOpCo.

529 I avsaknad av uppgifter om den fördelningsnyckel som borde ha använts är det följaktligen inte möjligt att identifiera storleken på den ersättning som LuxOpCo borde ha erhållit under marknadsmässiga förhållanden, och än mindre att fastställa huruvida ersättningen är lägre eller högre än den som erhölls med tillämpning av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

530 Härav följer att kommissionen inte har lyckats visa att ersättningen till LuxOpCo skulle ha varit större om vinstdelningsmetoden i varianten där bidragen analyseras hade tillämpats. Det första subsidiära fastställandet stöder således inte slutsatsen att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor gav LuxOpCo en ekonomisk fördel. Utöver att kommissionen inte försökte fastställa vilken armlängdsersättning LuxOpCo borde ha erhållit med avseende på de funktioner som kommissionen hade identifierat i sin egen funktionsanalys, innehåller nämligen inte det första subsidiära fastställandet några konkreta omständigheter som gör det möjligt att fastställa att felen i funktionsanalysen och det metodfel som kommissionen identifierade, avseende valet av metod i sig, faktiskt ledde till en minskning av LuxOpCos skattebörda.

531 Inget av de övriga argument som kommissionen anförde kan påverka dessa konstateranden.

532 För det första finns det visserligen, såsom kommissionen anförde vid förhandlingen, en skillnad mellan att styrka att fördelen föreligger och att beräkna fördelen. Det kan således inte uteslutas att det är möjligt att visa att ett metodfel nödvändigtvis leder till en lägre ersättning utan att

minskningen av ersättning beräknas. Såsom konstaterats i punkt 529 ovan innehåller, i förevarande fall, det angripna beslutet inte några uppgifter som kan visa att om vinstdelningsmetoden med analysen av bidragen hade använts i stället för TNMM skulle det nödvändigtvis ha lett till en högre ersättning.

533 För det andra har Storhertigdömet Luxemburg och Amazon, såsom kommissionen påpekade vid förhandlingen, visserligen inte förnekat att om LuxOpCo i väsentlig mån hade utvecklat de immateriella tillgångarna, skulle det ha lett till en ytterligare ersättning.

534 Såsom Amazon har hävdat vid förhandlingen och såsom det redogjorts för i punkt 526 ovan, innebär kommissionens resonemang emellertid inte att en ytterligare ersättning än den som hade beräknats med tillämpning av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor borde ha beräknats. Kommissionen ansåg nämligen att vinstdelningsmetoden i varianten där restvärdet analyseras inte var lämplig i förevarande fall. Härav följer att kommissionen i sin ståndpunkt endast har gjort gällande att om ersättningen till LuxOpCo hade beräknats med tillämpning av vinstdelningsmetoden enligt analysen av bidragen, skulle det ha lett till en högre ersättning än den som erhölls när TNMM tillämpades. Eftersom analysen av bidragen innebär att hänsyn inte togs till den ersättning som ursprungligen hade beräknats på grundval av tillämpningen av TNMM och att en helt ny beräkning gjordes, är det inte uteslutet att ersättningen till LuxOpCo, beräknad med tillämpning av vinstdelningsmetoden med analysen av bidragen, är lägre än den ersättning som beräknats med tillämpning av TNMM, såsom den godkändes av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

535 För det tredje godkänner inte tribunalen kommissionens argument, som anförts i inlagorna, att tillämpningen av vinstdelningsmetoden med nödvändighet hade lett till en högre ersättning till LuxOpCo, eftersom det hade resulterat i en fördelning av restvärdet mellan LuxOpCo och LuxSCS, i stället för att fördela hela restvärdet till LuxSCS, och argumentet att det inte var nödvändigt att tillämpa vinstdelningsmetoden för att fastställa att det förelåg en fördel, eftersom metoden innebar att restvärdet skulle fördelas.

536 En sådan fördelning av restvärdet är nämligen endast relevant vid användningen av analysen av restvärdet. Det framgår emellertid tydligt av det angripna beslutet, och särskilt av skälen 567 och 568, att kommissionen ansåg att endast analysen av bidragen, och inte analysen av restvärdet, kunde användas i förevarande fall för att tillämpa vinstdelningsmetoden. Såsom angetts ovan i punkt 534 består analysen av bidragen i att direkt fördela de sammanlagda vinsterna mellan de olika parterna i transaktionen och den tar inte hänsyn till den ersättning som ursprungligen beräknades för LuxOpCo. Det kan således inte presumeras att tillämpningen av vinstdelningsmetoden skulle ha lett till en högre ersättning för LuxOpCo.

537 Av det ovan anförda följer således att kommissionen, inom ramen för sitt första subsidiära fastställande, inte har lyckats visa att det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor gav en fördel till LuxOpCo.

538 Talan ska således bifallas såvitt avser de grunder och argument som syftar till att bestrida det första subsidiära fastställandet.

c) Det andra subsidiära fastställandet avseende fördelen

539 Inom ramen för det andra subsidiära fastställandet av fördelen, och särskilt i skäl 569 i det angripna beslutet, angav kommissionen att även om den luxemburgska skattemyndigheten i god tro skulle ha godkänt antagandet att LuxSCS utförde unika och värdefulla funktioner i förhållande till de immateriella tillgångarna och även om myndigheten därefter i god tro ansåg att LuxOpCo endast utförde löpande förvaltningsfunktioner, var valet av driftskostnaderna som vinstindikator olämpligt för den metod för internprissättning som godkändes i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor. Det framgår av skälen 569–574 i det angripna beslutet att kommissionen anser att om den luxemburgska skattemyndigheten hade beaktat LuxOpCos totala kostnader som vinstnivåindikator vid tillämpningen av TNMM, såsom hade gjorts i 2003 års rapport om internprissättning, skulle LuxOpCos ersättning ha varit högre än den som fastställdes i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor. Följaktligen hade även bolagets beskattningsunderlag varit högre.

540 Till stöd för det andra subsidiära fastställandet av fördelen erinrade kommissionen om att den metod som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor beaktade driftskostnaderna som vinstnivåindikator, medan i rapporten om internprissättning från år 2003, som låg till grund för ansökan om förhandsbesked i skattefrågor, användes de totala kostnaderna som vinstnivåindikator. Kommissionen angav vidare att under det administrativa förfarandet hade Amazon medgett att det fanns en motsägelse mellan den metod som godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor och den metod som föreslogs i 2003 års rapport om internprissättning. Amazon hävdade endast att denna inkonsekvens inte påverkade resultatet, eftersom driftskostnaderna utgjorde den största delen av de jämförbara företagens totala kostnader som undersöktes i 2003 års rapport om internprissättning (skäl 571 i det angripna beslutet). Som svar på dessa argument anförde kommissionen dels att valet av jämförbara företag med låga kostnader för varor, trots att dessa kostnader utgjorde den största delen av LuxOpCos kostnader, ”visade” på ett dåligt val av jämförbara företag. Dels påpekade kommissionen att flera jämförbara företag som beaktades i jämförbarhetsanalysen hade höga kostnader för varor, råvaror och förbrukningsartiklar (skäl 572 i det angripna beslutet).

541 Kommissionen drog slutsatsen att eftersom de totala kostnaderna utgjorde en större bas än driftskostnaderna, hade den beskattningsbara vinsten varit större om de totala kostnaderna hade använts som vinstnivåindikator, i likhet med vad författarna till 2003 års rapport om internprissättning hade gjort (skäl 574 i det angripna beslutet). För att illustrera detta konstaterande jämförde kommissionen, i tabell 20 i det angripna beslutet, den beskattningsbara vinsten för LuxOpCo i enlighet med det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor med LuxOpCos vinst på [*konfidentiellt*] procent av de totala kostnaderna och utan tak. Enligt tabellen uppgick den förstnämnda vinsten för åren 2006–2013 till [*konfidentiellt*] miljoner euro medan den sistnämnda vinsten uppgick till [*konfidentiellt*] miljoner euro.

542 För det första ska det anges att vid förhandlingen angav kommissionen att den inom ramen för det andra subsidiära fastställandet, såsom det anges i skälen 569–574 i det angripna beslutet, ”aldrig sagt” att de totala kostnaderna var de mest lämpliga. Däremot hävdade kommissionen endast att driftskostnaderna inte var en lämplig vinstindikator vid fastställandet av ersättningen till LuxOpCo. För övrigt tillämpade kommissionen endast den logik som författarna till 2003 års rapport om internprissättning hade visat. Med andra ord tillämpade kommissionen de totala kostnaderna för att fastställa ersättningen grundat på armlängdsprincipen för LuxOpCo enbart av den anledningen att författarna till 2003 års rapport om internprissättning hade gjort det.

543 Tribunalen erinrar om att det, såsom angetts i punkt 125 ovan, ankommer på kommissionen att styrka att villkoren i artikel 107.1 FEUF är uppfyllda. Kommissionen ska i synnerhet visa att det föreligger en fördel för det företag som den anser vara mottagare av ett statligt stöd. Det ska vara en verklig fördel.

544 Det ska i förevarande fall erinras om att frågan huruvida det föreligger en fördel innebär att det ska prövas huruvida den avgift som LuxOpCo betalde till LuxSCS, såsom den anges i den beräkningsmetod som godkändes i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, var grundad på armlängdsprincipen eller inte. Kommissionen identifierade felaktigheter i tillämpningen av TNMM, som Amazon hade föreslagit och som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor. Närmare bestämt har kommissionen identifierat ett fel i valet av vinstnivåindikator som godkändes i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

545 Såsom redan har angetts är enbart konstaterandet att det skett ett metodfel i princip inte i sig tillräckligt för att visa att ett förhandsbesked i skattefrågor gav ett visst bolag en fördel och följaktligen för att fastställa att det föreligger ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF (se punkt 123 ovan). Såsom redan har påpekats är det dessutom kommissionen som har bevisbördan för att villkoren för att det ska föreligga ett statligt stöd är uppfyllda (se punkt 125 ovan).

546 Härav följer att kommissionen i förevarande fall var skyldig att visa att felet vid valet av indikator, som kommissionen hade identifierat, inte bara hade lett till ett annat resultat, utan även till en minskning av skattebördan för mottagaren av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor. Det innebär att frågan vilken vinstnivåindikator som faktiskt hade varit lämplig besvarades.

547 Med hänsyn till den tolkning som kommissionen gjorde under förhandlingen av skälen 569–574 i det angripna beslutet, enligt vilka kommissionen inte hade använt de totala kostnaderna på grund av att de utgjorde en lämplig vinstnivåindikator, utan endast i syfte att överföra den ”logik” som låg till grund för 2003 års rapport om internprissättning (se punkt 542 ovan), ska det konstateras att kommissionen inte försökte fastställa vad den armlängdsmässiga ersättningen hade varit, och än mindre om ersättningen till LuxOpCo, som hade godkänts i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor, var lägre än den ersättning som LuxOpCo hade erhållit under marknadsmässiga villkor.

548 Av detta följer att kommissionen, genom det andra subsidiära fastställandet, inte har lyckats visa att det föreligger en fördel.

549 För fullständighetens skull ska det för det andra anges att även om det skulle anses att kommissionen, i skälen 569–574 i det angripna beslutet, i själva verket ansåg att de totala kostnaderna var den korrekta vinstnivåindikatorn (till skillnad från att endast överföra – vilket helt saknar nytta – den underliggande logiken i 2003 års rapport om internprissättning), kan inte de skäl som ligger till grund för det andra subsidiära fastställandet av fördelen och för kommissionens slutsats i skäl 547 i det angripna beslutet godtas.

550 Det ska i detta hänseende både erinras om och framhållas att kommissionen, såsom den påpekade i skäl 569 i det angripna beslutet, grundade det andra subsidiära fastställandet avseende fördelen – och fastställde således att valet av driftskostnader utgjorde ett metodfel – på uppfattningen att LuxSCS hade utfört unika och värdefulla funktioner medan LuxOpCo utövade löpande

”förvaltningsfunktioner”. Den luxemburgska skattemyndighetens antagande, som kommissionen godtog i skäl 569 i det angripna beslutet, var således att LuxOpCo endast utövade ett förvaltningsbolags begränsade funktioner.

551 Det framgår emellertid inte av OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, att de totala kostnaderna utgjorde en lämplig vinstnivåindikator för att betala ersättning till ett förvaltningsbolag. Eftersom ett förvaltningsbolags verksamhet liknar verksamhet i ett bolag som tillhandahåller tjänster och vars värde är frikopplat från försäljningsvolymen och inköpsvolymen för råvaror i sig, var det enligt OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, möjligt att använda ett sådant företags driftskostnader för att definiera den lämpliga vinstindikatorn och inte totalkostnaderna.

552 När kommissionen i förevarande fall, i skälen 572 och 573 i det angripna beslutet, hänvisade till de totala kostnaderna – i motsats till driftskostnaderna – för att beräkna ersättningen till LuxOpCo, utgick kommissionen i själva verket från sitt eget antagande i skäl 569 i det angripna beslutet.

553 I motsats till det synsätt som anges i skäl 569 i det angripna beslutet, enligt vilket LuxOpCo ska betraktas som ett bolag ”med förvaltningsfunktioner”, grundar sig nämligen bedömningarna i skäl 572 i det angripna beslutet på tanken att LuxOpCo är en ”detaljhandelsförsäljare”. Vid närmare anblick föredrog kommissionen att välja de totala kostnaderna, eftersom LuxOpCo var en detaljhandlare och inte på grund av att det var ett ”bolag med förvaltningsfunktioner”. Mot bakgrund av det antagande som anges i skäl 569 i det angripna beslutet borde kommissionen ha försökt fastställa vinstnivåindikatorn för ett förvaltningsbolag och inte för ett företag som bedrev detaljhandel.

554 När det gäller förvaltningsbolag är det dessutom, såsom framgår av punkt 551 ovan, allmänt sett inte säkert att de totala kostnaderna utgör en lämplig vinstnivåindikator enligt OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995.

555 Det kan visserligen inte uteslutas, när det gäller ett visst förvaltningsbolag, att den lämpliga vinstnivåindikatorn för förevarande bolag, på grund av skäl som är specifika för bolaget, faktiskt är de totala kostnaderna. Kommissionen har emellertid inte förklarat varför valet av de totala kostnaderna var en lämplig vinstnivåindikator i det särskilda fallet med LuxOpCo i egenskap av förvaltningsbolag.

556 Om de totala kostnaderna skulle godtas som den vinstnivåindikator som är bäst lämpad för LuxOpCos situation i egenskap av detaljhandlare (se skäl 572 i det angripna beslutet), ska det vidare konstateras att kommissionen inte gjorde någon analys av problematiken med valet av lämplig vinstindikator för LuxOpCo i dess egenskap av organisatör av en marknadsplats (MarketPlace) för tredjepartssäljare. När det gäller den egna försäljningen har kommissionen inte heller undersökt i vilken mån de totala kostnaderna var en lämplig vinstnivåindikator för LuxOpCos verksamhet i dess egenskap av detaljhandlare på internet.

557 Kommissionen angav i sitt svar på en skriftlig fråga från tribunalen att det är tillåtet att använda ett påslag på driftskostnaderna – och inte på de totala kostnaderna – som vinstnivåindikator för distributionsverksamheten när den testade parten agerar i egenskap av mellanhand och inte riskerar sitt eget kapital, bland annat på grund av köp av de vidaresålda varorna. Kommissionen grundade sig på punkterna 2.101 och 2.102 i OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 2010, vilka emellertid inte är relevanta i förevarande fall.

558 Om det godtas att en sådan rekommendation redan framgick av OECD:s riktlinjer i deras lydelse från år 1995 och var relevant i förevarande fall, ska det konstateras att ur tredjepartsförsäljares synpunkt hade LuxOpCo i egenskap av organisatör av en marknadsplats endast rollen som mellanhand mellan tredjepartsförsäljare och konsumenter och att bolaget inte riskerade sitt eget kapital i förhållande till tredjepartsförsäljares försäljning.

559 Om det slutligen skulle godtas att kommissionen hade fog för att anse att de totala kostnaderna var den korrekta indikatorn för LuxOpCo i egenskap av detaljhandlare på internet, på grund av att bolaget använde tekniken för detaljhandelsverksamheten och i synnerhet tekniken för att automatiskt fastställa priserna, hade valet av de totalkostnaderna som vinstnivåindikator för LuxOpCo krävt en justering genom en sänkning av den procentsats som skulle tillämpas, för att ta hänsyn till de materiella skillnaderna mellan LuxOpCos kostnadsstruktur och traditionella detaljhandlares kostnadsstrukturer.

560 Kommissionen har i sin tur inte förutsett och än mindre genomfört sådana justeringar.

561 För det andra framgår det av tabell 20 i det angripna beslutet att ersättningen till LuxOpCo, beräknad med tillämpning av marginalen på [*konfidentiellt*] procent på LuxOpCos totala kostnader, uppgick till mellan två och tre miljarder euro.

562 Vid förhandlingen hävdade Amazon, utan att motsägas av kommissionen på denna punkt, att den ersättning till LuxOpCo som kommissionen hade beräknat översteg de ”totala vinster” som uppkommit i unionen, vilka enligt kommissionen uppgick till mellan 1 och 1,5 miljarder euro. Den ersättning som kommissionen beräknade inom ramen för det andra subsidiära fastställandet motsvarade två gånger värdet på Amazon-koncernens samtliga vinster som erhållits i Europa och var därför inte realistisk. Såsom framgår av bilaga C1 i mål T-318/18, till vilken Amazon hänvisade vid förhandlingen, motsvarar likväl sifferuppgiften på mellan 1 och 1,5 miljarder euro inte endast LuxOpCos bokförda vinst under den berörda perioden, utan den motsvarar den konsoliderade vinsten för LuxSCS och LuxOpCo, och det har således gjorts avdrag för belopp som betalats till LuxSCS enligt kostnadsfördelningsavtalet och teckningsavtalet.

563 Under alla omständigheter framgår det av en jämförelse mellan den ersättning till LuxOpCo som beräknats med tillämpning av en procentsats på [*konfidentiellt*] procent av de totala kostnaderna för varje år under den berörda perioden, såsom den anges på sista raden i tabell 20 i det angripna beslutet och LuxOpCos rörelseresultat för samma år, såsom den fastställts av kommissionen på åttonde raden i tabell 2 i det angripna beslutet, att ersättningen till LuxOpCo, beräknad med tillämpning av det andra subsidiära fastställandet av fördelen, överstiger 2012 och 2013 års rörelseresultat. Ett sådant resultat avviker uppenbart från ett resultat grundat på armlängdsprincipen.

564 Av det ovan anförda följer att tillämpningen av procentsatsen på [*konfidentiellt*] procent på LuxOpCos totala kostnader, vilken ligger till grund för det andra subsidiära fastställandet, inte ger något tillförlitligt resultat för att beräkna ersättningen till LuxOpCo för hela den berörda perioden. Det rör sig således inte om ett resultat som motsvarar en ersättning grundad på armlängdsprincipen, vilket innebär att den beräkning som kommissionen gjorde inom ramen för det andra subsidiära fastställandet inte kan visa att LuxOpCo fick en fördel på grund av att rörelsekostnaderna godkändes som vinstnivåindikator i det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor.

565 Talan ska följaktligen bifallas såvitt avser Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons grunder och argument som syftar till att ifrågasätta det andra subsidiära fastställandet av fördelen.

d) Det tredje subsidiära fastställandet avseende fördelen

566 Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har inom ramen för den tredje anmärkningen i den första grundens andra del i mål T-816/17 och den femte grunden i mål T-318/18 bestridit kommissionens tredje subsidiära fastställande avseende förekomsten av en skattefördel för LuxOpCo (avsnitt 9.2.2.3 i det angripna beslutet).

567 Såsom angetts ovan i punkt 68, ansåg kommissionen inom ramen för det tredje subsidiära fastställandet att det inte var lämpligt att införa ett tak, enligt vilket ersättningen till LuxOpCo inte fick överstiga 0,55 procent av dess årliga försäljning, i metoden för internprissättning, och att det hade gett LuxOpCo en fördel, eftersom det ledde lett till en minskning av bolagets beskattningsbara inkomst.

568 Närmare bestämt konstaterade kommissionen att under räkenskapsåren 2006, 2007, 2011, 2012 och 2013 har skattemyndigheten i praktiken godkänt deklarationer där LuxOpCos beskattningsbara vinst fastställdes genom taket på 0,55 procent av den årliga försäljningen (skäl 575 i det angripna beslutet).

569 Kommissionen angav att varken 2003 års rapport om internprissättning, de analyser som gjorts i efterhand eller de argument som Storhertigdömet Luxemburg och Amazon hade anfört under det administrativa förfarandet motiverade att taket infördes (skälen 576 och 577 i det angripna beslutet). Kommissionen tillade i skäl 577 i det angripna beslutet att utöver den felaktiga tillämpningen av påslaget på driftskostnaderna utgjorde tillämpningen av taket en ytterligare sänkning av skattebasen och kunde alltså inte ligga inom armslängdsintervallet.

570 Enligt Storhertigdömet Luxemburg och Amazon ansåg kommissionen felaktigt att införandet av taket gav LuxOpCo en fördel.

571 De har dels gjort gällande att införandet av taket syftar till att tvinga LuxOpCo att fungera effektivt och att minska sina kostnader. De har dels understrukit att under alla omständigheter medförde aldrig tillämpningen av taket att ersättningen till LuxOpCo hamnade utanför armslängdsintervallet såsom framgår av 2017 års rapport om internprissättning.

572 Kommissionen har bestridit dessa argument.

573 Kommissionen har gjort gällande att mekanismen med tröskel och tak inte föreskrivs i OECD:s riktlinjer och att den inte har något stöd vad gäller internprissättning. Kommissionen tillade att, i motsats till vad Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har gjort gällande, är tillämpningen av en sådan mekanism inte motiverad av målet att garantera LuxOpCo en låg och stabil ersättning, eftersom själva syftet med TNMM just är att garantera den part på vilken den tillämpas en sådan ersättning.

574 Det ska framför allt konstateras, såsom kommissionen för övrigt har bekräftat i sina svar på tribunalens skriftliga frågor, att det tredje subsidiära fastställandet är oberoende och självständigt i förhållande till det andra subsidiära fastställandet. Såsom framgår av den sista meningen i skäl 575 i det angripna beslutet utgick nämligen kommissionen, i det tredje subsidiära fastställandet, från att driftskostnader kunde användas som vinstnivåindikator.

575 I likhet med vad kommissionen påpekade i det angripna beslutet och i sina inlagor, saknar mekanismen med tröskel och tak rationell motivering eller ekonomisk rationalitet. Det är svårt att föreställa sig att ett företag på marknadsvillkor godtar att dess ersättning begränsas till en procentandel av dess årliga försäljning. TNMM gör det dessutom möjligt att garantera en låg men stabil ersättning utan att det krävs ett system med tröskel och tak. Någon sådan mekanism föreskrivs inte heller i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995. TNMM innebär nämligen endast att en vinstindikator och ett påslag identifieras.

576 Kommissionen gjorde således en riktig bedömning när den fann att införandet av ett sådant tak utgjorde ett metodfel.

577 Endast detta konstaterande räcker dock inte för att fastställa att det föreligger en fördel.

578 Det kan nämligen konstateras att för varje år som det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor tillämpades, låg ersättningen till LuxOpCo, även efter tillämpning av takmekanismen, inom armlängdsintervallet, beräknad på grundval av 2003 års rapport om internprissättning, det vill säga mellan [*konfidentiellt*] och [*konfidentiellt*] procent av driftskostnaderna. Kommissionen har för övrigt inte bestridit förevarande konstaterande.

579 Såsom kommissionen för övrigt själv förklarade vid förhandlingen ska ersättningen i princip anses vara grundad på armlängdsprincipen, eftersom den ligger i interkvartilintervallet.

580 Kommissionen preciserade visserligen att en sådan slutsats inte kunde dras när de jämförbara företag som låg till grund för beräkningen av intervallet inte hade valts ut på ett korrekt sätt.

581 Inom ramen för det tredje subsidiära fastställandet ifrågasatte dock inte kommissionen vare sig armlängdsintervallet eller valet av jämförbara företag som låg till grund för beräkningen av intervallet.

582 I skäl 575 i det angripna beslutet kritiserade nämligen kommissionen de luxemburgska myndigheterna för att ha godtagit att LuxOpCos beskattningsbara inkomst fastställdes genom taket ”i stället för [*konfidentiellt*] procent av företagets driftskostnader”. Inom ramen för det tredje subsidiära fastställandet ifrågasatte således inte kommissionen den avkastning som låg till grund för taket, utan endast taket i sig.

583 Vidare framgår det inte av skälen 575–578 i det angripna beslutet att kommissionen ifrågasatte armlängdsintervallet, som beräknats i 2003 års rapport om internprissättning, vilket ligger mellan [*konfidentiellt*] och [*konfidentiellt*] procent av driftskostnaderna. Även om kommissionen, i skäl 577 i det angripna beslutet, påpekade att Storhertigdömet Luxemburg och Amazon under det administrativa förfarandet hade gjort gällande att den beskattningsbara vinsten för LuxOpCo aldrig legat utanför armlängdsintervallet, bestred den nämligen inte intervallet i sig, utan hävdade endast att tillämpningen av taket utgjorde en ytterligare sänkning utöver den som hade fastställts i samband med det subsidiära fastställandet. Såsom konstaterats i punkt 574 ovan är det andra och det tredje fastställandet självständiga och oberoende.

584 I skälen 575–578 i det angripna beslutet ifrågasatte vidare kommissionen inte valet av jämförbara företag vid beräkningen av armlängdsintervallet. Skäl 571 i det angripna beslutet, i vilket kommissionen tog upp ett fel vid valet av jämförbara företag, omfattas av det andra subsidiära fastställandet. Såsom angetts i punkt 574 ovan var det tredje subsidiära fastställandet självständigt och oberoende i förhållande till de övriga fastställandena.

585 Mot bakgrund av det ovan anförda finner tribunalen att oavsett hur olämplig mekanismen med taket kan vara och trots att denna mekanism inte föreskrivs i OECD:s riktlinjer, i deras lydelse från år 1995, har kommissionen inte visat att mekanismen påverkade frågan huruvida den avgift som LuxOpCo betalade till LuxSCS var grundad på armlängdsprincipen.

586 Enbart konstaterandet att taket tillämpades för åren 2006, 2007, 2011, 2012 och 2013 räcker följaktligen inte för att fastställa att den ersättning som LuxOpCo erhöll för dessa år inte motsvarade en uppskattning av ett resultat grundat på armlängdsprincipen.

587 Kommissionen har på sin höjd påpekat ett metodfel vid beräkningen av ersättningen till LuxOpCo, utan att ha lyckats visa att felet ledde till en konstlad minskning av ersättningen till LuxOpCo, i en sådan omfattning att ersättningsnivån inte hade kunnat observeras på marknadsmässiga villkor.

588 Under dessa omständigheter kan det konstateras att kommissionen, genom det tredje subsidiära fastställandet, inte har visat att det föreligger en fördel för LuxOpCo.

589 Talan ska därmed bifallas såvitt avser Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons grunder och argument som syftar till att bestrida det tredje subsidiära fastställandet av fördelen.

590 Av det ovan anförda följer således att kommissionen inte, genom något av fastställandena i det angripna beslutet, har lyckats styrka att det föreligger en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Det angripna beslutet ska således ogiltigförklaras i sin helhet, utan att det är nödvändigt att pröva de övriga grunder och argument som Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har anfört.

Rättegångskostnader

591 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande rättegångsdeltagare förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har yrkat att kommissionen ska förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta deras rättegångskostnader. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska Storhertigdömet Luxemburgs och Amazons yrkande bifallas.

592 I enlighet med artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska Irland bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (sjunde avdelningen i utökad sammansättning)

följande:

1) **Målen T-816/17 och T-318/18 förenas vad gäller domen.**

2) **Kommissionens beslut (EU) 2018/859 av den 4 oktober 2017 om det statliga stöd SA.38944 (2014/C) (f.d. 2014/NN) som Luxemburg genomfört till förmån för Amazon, ogiltigförklaras.**

3) **Europeiska kommissionen ska bära sina rättegångskostnader och ersätta de kostnader som uppkommit för Storhertigdömet Luxemburg, Amazon.com, Inc. och Amazon EU Sàrl.**

4) **Irland ska bära sina rättegångskostnader.**

van der Woude Tomljenović Marcoulli

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 12 maj 2021.

Underskrifter

Innehållsförteckning

I. Bakgrund till tvisten . . . 2

A. Det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor . . . 3

B. Det administrativa förfarandet vid kommissionen . . . 4

C. Det angripna beslutet . . . 5

1. Redogörelsen för den faktiska och rättsliga bakgrunden . . . 5

a) Redogörelsen för Amazon-koncernen . . . 5

b) Redogörelsen för det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor . . . 7

c) Redogörelse för tillämpliga nationella bestämmelser . . . 8

d) Redogörelsen för OECD:s ram för internprissättning . . . 9

2. Bedömningen av det aktuella förhandsbeskedet i skattefrågor . . . 9

a) Bedömningen av huruvida det förelåg en fördel . . . 10

1) Huvudsakligt fastställande av selektivitet . . . 11

2) De subsidiära fastställandena av en fördel . . . 13

b) Huruvida åtgärden var selektiv . . . 13

c) Identifieringen av stödmottagaren . . . 14

II. Förfarandet och parternas yrkanden . . . 14

A. Förfarandet i mål T-816/17 . . . 14

1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur . . . 14

2. Interventionen . . . 14

3. Begäran om konfidentiell behandling . . . 15

4. Parternas yrkanden . . . 15

B. Förfarandet i mål T-318/18 . . . 15

1. Den dömande sammansättningen och handläggning med förtur . . . 15

2. Begäran om konfidentiell behandling . . . 16

3. Parternas yrkanden . . . 16

C. Förening av målen och den muntliga delen av förfarandet 16

III. Rättslig bedömning 17

A. Förening av målen T-816/17 och T-318/18 med avseende på det avgörande genom vilket målet avgörs slutligt 17

B. De grunder och argument som åberopats 17

1. Inledande synpunkter 18

a) Fastställandet av villkoren för att tillämpa artikel 107.1 FEUF i samband med nationella skatteåtgärder 19

b) Bevisbördan 21

c) Omfattningen av tribunalens prövning 22

2. Grunder och argument som syftar till att bestrida det huvudsakliga fastställandet av fördelen 22

a) Huruvida vissa av Irlands argument avseende förekomsten av en fördel kan tas upp till sakprövning 23

b) Huruvida Storhertigdömet Luxemburg och Amazon har fog för sina grunder och argument avseende det huvudsakliga fastställandet av fördelen 24

1) Huruvida vissa av OECD:s riktlinjer som kommissionen använde vid tillämpningen av TNMM var relevanta i tiden 25

2) De fel som kommissionen påstås ha begått vid tillämpningen av TNMM i det angripna beslutet 27

i) Kommissionens funktionsanalys och val av LuxSCS som den part som skulle testas 27

– LuxSCS funktioner och tillgångar 30

– De risker som LuxSCS bar 38

– Slutsats om funktionsanalysen av LuxSCS och slutsatsens inverkan på valet av detta bolag som part som skulle testas 40

ii) Den ersättning som kommissionen beräknade för LuxSCS utifrån antagandet att LuxSCS var den part som skulle testas 42

– Den första delen av den avgift som skulle betalas till LuxSCS (teckningsavgiften och kostnaderna enligt kostnadsfördelningsavtalet) . 42

– Den andra delen av LuxSCS ersättning (kostnader för bevarandet) 47

3) Slutsats avseende det huvudsakliga fastställandet 49

3. Grunder och argument som syftar till att ifrågasätta det subsidiära resonemanget om fördelen . . . 49

a) Inledande synpunkter på de tre subsidiära fastställandena . . . 50

b) Det första subsidiära fastställandet av fördelen . . . 52

1) Huruvida LuxOpCos utövande så kallade ”unika och värdefulla funktioner” . . . 53

i) De funktioner som LuxOpCo utövade i fråga om de immateriella tillgångarna (avsnitt 9.2.1.2.1 och skälen 449–472 i det angripna beslutet) . 55

– Typen av licens som LuxOpCo gavs (skäl 450 i det angripna beslutet) . . 57

– EU IP Steering Committee (skälen 452–455 i det angripna beslutet) . . . 58

– De funktioner som LuxOpCo utövade med avseende på utveckling av tekniken . . . 60

– Kunduppgifter (skälen 466–468 i det angripna beslutet) . . . 65

– ”Varumärket Amazon” (skälen 469–472 i det angripna beslutet) . . . 67

ii) Funktioner som utövades av LuxOpCo inom ramen för Amazon-koncernens detaljhandels- och tjänsteverksamhet i Europa (avsnitt 9.2.1.2.2 och skälen 473–499 i det angripna beslutet) . . . 69

– Sortiment (skälen 479–489 i det angripna beslutet) . . . 70

– Priserna (skälen 490–493 i det angripna beslutet) . . . 71

– ”Användbarhet” (skälen 494–499 i det angripna beslutet) . . . 72

iii) Tillgångar som används av LuxOpCo (skälen 500–505 i det angripna beslutet) . . . 72

iv) De risker som bärs av LuxOpCo (skälen 506–517 i det angripna beslutet) . 73

v) Slutsatser om funktionsanalysen av LuxOpCo . . . 74

2) Valet av metod . . . 76

3) Huruvida det är styrkt att ersättningen till LuxOpCo borde ha varit högre på grund av att vinstdelningsmetoden användes (tillämpning av analysen av bidragen) . . . 78

c) Det andra subsidiära fastställandet avseende fördelen 83

d) Det tredje subsidiära fastställandet avseende fördelen 87

Rättegångskostnader 89

[i] — Punkterna 24, 39, 42, 60, 64, 79, 89, 110, 130, 147, 192, 195, 198, 228–230, 237, 264, 265, 297, 311, 321, 334, 344, 345, 367, 379, 384, 412, 413, 426, 438, 450, 454, 455, 458, 477, 486, 491, 526, 551, 562, 570 och 571 i denna text har varit föremål för en språklig ändring efter det att texten ursprungligen gjordes tillgänglig på internet.