



Határozatok Tára

A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (kibővített hetedik tanács)

2021. május 12.*ⁱ

„Állami támogatások – Luxemburg által az Amazon javára végrehajtott támogatás – A támogatást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek és jogellenesnek nyilvánító és a visszatéríttetését elrendelő határozat – Feltételes adómegállapítás (tax ruling) – Transzferár – Szelektív adóelőny – Transzferár-megállapítási módszer – Funkcionális elemzés”

A T-816/17. és T-318/18. sz. ügyekben,

a **Luxemburgi Nagyhercegség** (képviseli: T. Uri, meghatalmazotti minőségben, segítői: D. Waelbroeck, A. Steichen és J. Bracker ügyvédek)

felperesnek a T-816/17. sz. ügyben,

támogatja:

Írország (képviselik: J. Quaney és A. Joyce, meghatalmazotti minőségben, segítőik: P. Gallagher SC, B. Doherty barrister és S. Kingston SC)

beavatkozó fél a T-816/17. sz. ügyben,

az **Amazon EU Sàrl** (székhelye: Luxembourg [Luxemburg]),

az **Amazon.com, Inc.** (székhelye: Seattle, Washington [Egyesült Államok])

(képviselik őket: D. Paemen, M. Petite és A. Tombiński ügyvédek)

felpereseknek a T-318/18. sz. ügyben,

az **Európai Bizottság** (képviselik a T-816/17. sz. ügyben: P. Stancanelli, P.-J. Loewenthal és F. Tomat, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: M. Chammas ügyvéd, valamint a T-318/18. sz. ügyben: P.-J. Loewenthal és F. Tomat)

alperes ellen

a Luxemburg által az Amazon javára végrehajtott SA.38944. (2014/C., korábbi 2014/NN.) számú állami támogatásról szóló, 2017. október 4-i (EU) 2018/859 bizottsági határozat (HL 2018. L 153., 1. o.) megsemmisítése iránt az EUMSZ 263. cikk alapján benyújtott kérelmei tárgyában,

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített hetedik tanács),

* Az eljárás nyelve: angol és francia.

tagjai: M. van der Woude elnök, V. Tomljenović (előadó) és A. Marcoulli bírák,

hivatalvezető: S. Spyropoulos tanácsos,

tekintettel az eljárás írásbeli szakaszára és a 2020. március 5-i és 6-i tárgyalásra,

meghozta a következő

Ítéletet

I. A jogvita előzményei

- 1 Az Egyesült Államokban székhellyel rendelkező Amazon.com, Inc. és az irányítása alatt álló vállalkozások (a továbbiakban együtt: Amazon-csoport) online tevékenységeket folytatnak, többek között online kiskereskedelmi ügyleteket bonyolítanak, és különböző online szolgáltatások nyújtását végzik. E célból az Amazon-csoport több internetes oldalt működtet az Európai Unió különböző nyelvein, köztük az amazon.de, amazon.fr, amazon.it és amazon.es oldalakat.
- 2 2006 májusát megelőzően az Amazon-csoport európai tevékenységeit az Egyesült Államokból irányították. Közelebbről az európai internetes oldalakon a kiskereskedelmi értékesítéssel és szolgáltatásokkal kapcsolatos tevékenységeket két, az Egyesült Államokban székhellyel rendelkező jogalany, az Amazon.com International Sales, Inc. (a továbbiakban: AIS) és az Amazon International Marketplace (a továbbiakban: AIM), valamint más, Franciaországban, Németországban és az Egyesült Királyságban letelepedett jogalanyok működtették.
- 3 2003-ban tervbe vették az Amazon-csoport európai tevékenységeinek átszervezését. Ez az átszervezés, amelyet 2006-ban ténylegesen végre is hajtottak (a továbbiakban: 2006. évi átszervezés), két, Luxembourgban (Luxemburg) székhellyel rendelkező társaság létrehozása köré szerveződött. Közelebbről egyrészt az Amazon Europe Holding Technologies SCS-ről (a továbbiakban: LuxSCS), egy luxemburgi betéti társaságról (amelynek tagjai amerikai vállalkozások voltak), másrészt pedig az Amazon EU Sàrl-ről (a továbbiakban: LuxOpCo) volt szó, amelynek székhelye a LuxSCS-hez hasonlóan Luxemburgban volt.
- 4 A LuxSCS először több megállapodást kötött az Amazon-csoport egyes egyesült államokbeli jogalanyaival, nevezetesen:
 - az előzőleg már létező szellemi tulajdonjogokra vonatkozó licenciamegállapodásokat és átruházási megállapodásokat (License and Assignment Agreements For Preexisting Intellectual Property, a továbbiakban együtt: belépési megállapodás) az Amazon Technologies, Inc.-vel (a továbbiakban: ATI), az Amazon-csoport Egyesült Államokban székhellyel rendelkező jogalanyával;
 - egy 2005-ben az ATI-vel és az A 9.com, Inc.-vel (a továbbiakban: A 9), az Amazon-csoport egyesült államokbeli székhelyű jogalanyával kötött költségmegosztási megállapodást (a továbbiakban: KMM). A belépési megállapodás és a KMM alapján a LuxSCS megszerezte az A 9 és az ATI tulajdonában lévő és általuk fejlesztett bizonyos szellemi tulajdonjogok és a „származékos művek” hasznosításának jogát. A KMM által érintett immateriális eszközök lényegében a szellemi tulajdonjogok három kategóriáját foglalták magukban, mégpedig a

technológiát, a vevőadatokat és a védjegyeket. A KMM és a belépési megállapodás értelmében a LuxSCS az immateriális eszközöket allicencia keretében át is ruházhatta, többek között európai internetes oldalak üzemeltetése céljából. E jogok ellenértékeiként a LuxSCS-nek belépési díjakat kellett fizetnie, valamint éves szinten részt kellett vállalnia a KMM fejlesztési programjához kapcsolódó költségekből.

- 5 Másodszer a LuxSCS a fent említett immateriális eszközökre vonatkozó licenciamegállapodást (a továbbiakban: licenciamegállapodás) kötött a LuxOpCo-val, amely 2006. április 30-án lépett hatályba. Ennek értelmében a LuxOpCo megszerezte az immateriális eszközök használatának jogát a LuxSCS részére fizetendő díj ellenében (a továbbiakban: díj).
- 6 Végül a LuxSCS licenciamegállapodást és átruházási megállapodást kötött szellemi tulajdonjogokról az Amazon.co.uk Ltd., az Amazon.fr SARL és az Amazon.de GmbH társaságokkal, amelynek értelmében a LuxSCS megkapott bizonyos védjegyeket és szellemi tulajdonjogokat az európai weboldalakon.
- 7 2014-ben az Amazon-csoport egy második átszervezés tárgyát képezte, és a LuxSCS és a LuxOpCo közötti szerződéses megállapodást a továbbiakban már nem alkalmazták.

A. A szóban forgó feltételes adómegállapításról (a továbbiakban: FA)

- 8 A 2006. évi átszervezés előkészítéseként az Amazon.com és egy adótanácsadó 2003. október 23-i és 31-i levelében olyan feltételes adómegállapítási határozat meghozatalát kérte a luxemburgi adóhatóságtól, amely megerősíti, hogy a LuxOpCo és a LuxSCS a luxemburgi társasági adó szempontjából milyen adójogi bánásmódban részesül.
- 9 2003. október 23-i levelében az Amazon.com azt kérte, hogy hagyják jóvá a LuxOpCo által a LuxSCS részére 2006. április 30-tól fizetendő díj mértékének számítását. Az Amazon.com e kérelme az adótanácsadói által készített transzferárazási jelentésen alapult (a továbbiakban: 2003. évi transzferárazási jelentés). E jelentés szerzői lényegében a transzferárak megállapításának olyan módszerét javasolták, amely álláspontjuk szerint lehetővé teszi azon társaságiadó-kötelezettség meghatározását, amelyet a LuxOpCo-nak Luxemburgban kellett teljesítenie. Konkrétabban, a 2003. október 23-i levélben az Amazon.com annak megerősítését kérte, hogy a LuxOpCo által a LuxSCS részére a licenciamegállapodás alapján fizetendő éves díj mértékének meghatározása céljából a 2003. évi transzferárazási jelentésből kitűnő transzferár-meghatározási módszer a LuxOpCo számára „megfelelő és elfogadható nyereséget” biztosít a transzferárra vonatkozó politika, valamint a loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, telle que modifiée (a jövedelemadóról szóló, 1967. december 4-i módosított törvény; a továbbiakban: LIR) 56. cikke és 164. cikkének (3) bekezdése tekintetében. A LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetendő díj kiszámításának a 2003. október 23-i levélben rögzített módszerét a következőképpen írták le:

„1) kiszámolni és a LuxOpCo-hoz rendelni a »LuxOpCo hozamot«, ami a legkisebb összeggel egyenlő a) a vizsgált évben az EU-ra vonatkozóan a LuxOpCo által viselt összes működési költség [bizalmas]¹ %-a¹ és b) az ugyanezen évben az európai weboldalaknak köszönhetően az EU-ban elért üzemeltetési eredmény között;

¹ Kitakart bizalmas adatok.

- 2) a licencdíj az EU-ban elért üzemeltetési eredmény a LuxOpCo hozamával csökkentve, de nem lehet nullánál kisebb érték;
 - 3) az éves díj mértéke egyenlő a licencdíjat az adott évben az EU-ban elért összes forgalommal elosztva kapott összeggel;
 - 4) az előzőek ellenére a LuxOpCo hozamának összege évtől függetlenül az EU-ban elért forgalom 0,45%-ánál nem alacsonyabb és a 0,55%-ánál nem magasabb;
 - 5) a) ha a LuxOpCo 1. lépésben meghatározott hozama alacsonyabb, mint az EU-ban elért forgalom 0,45%-a, akkor a LuxOpCo hozamát kiigazítják annak érdekében, hogy elérje az alacsonyabb összeget i. az EU-ban elért forgalom vagy kamatfizetés és adózás előtti eredmény 0,45%-a és ii. az EU-ban elért kamatfizetés és adózás előtti eredmény közül.
b) ha a LuxOpCo 1. lépésben meghatározott hozama meghaladja az EU-ban elért forgalom 0,55%-át, a LuxOpCo forgalmát kiigazítják, hogy elérje az alacsonyabb összeget az i. EU-ban elért forgalom 0,55%-a és ii. az EU-ban elért, kamatfizetés és adózás előtti eredmény közül.”
- 10 Egy másik adótanácsadó által szerkesztett 2003. október 31-i levelében az Amazon.com a LuxSCS, az Egyesült Államokban működő tagjai, valamint az e szerkezetben a LuxOpCo által kapott osztalékok adóügyi kezelésének a megerősítését kérte. A levélből kitűnt, hogy a LuxSCS betéti társaság nem rendelkezik tagjaitól elkülönülő saját adóalanyisággal, és következésképpen nem tartozik sem a társasági adó, sem pedig a vagyonadó hatálya alá Luxemburgban.
- 11 2003. november 6-án az Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (közvetlen adók hivatala, Luxemburgi Nagyhercegség; a továbbiakban: luxemburgi adóhatóság vagy luxemburgi adóhatóságok) levelet intézett az Amazon.com-hoz (a továbbiakban: szóban forgó FA), amely részben a következőképpen szól:
- „[...] Tisztelt Uram!
- Miután tudomást szereztem a 2003. október 31-i levélről, amelyet az [Önök adótanácsadója] küldött nekem, továbbá az Ön 2003. október 23-i leveléről, amelyben kifejti a luxemburgi adóügyi kezeléssel kapcsolatos álláspontját az Önök jövőbeli tevékenységei szempontjából, örömmel tájékoztatom arról, hogy jóváhagyhatom mindkét levél tartalmát. [...]”
- 12 Az Amazon.com kérelmére a luxemburgi adóhatóság 2010-ig meghosszabbította a szóban forgó FA érvényességét, és azt ténylegesen alkalmazta 2014 júniusáig, amikor az Amazon-csoport európai szerkezetét módosították. Így a szóban forgó FA-t 2006-tól 2014-ig alkalmazták (a továbbiakban: vizsgált időszak).

B. A Bizottság előtti közigazgatási eljárásról

- 13 2014. június 24-én az Európai Bizottság információkat kért a Luxemburgi Nagyhercegségtől az Amazon-csoportnak biztosított feltételes adómegállapításokra vonatkozóan. 2014. október 7-én a Bizottság közzétette azon határozatát, hogy az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást indít.

- 14 Az ily módon megindított vizsgálat keretében a Bizottság különböző információkat kért a Luxemburgi Nagyhercegségtől és az Amazon.comtól. Az információkérésekre adott válaszok keretében az Amazon.com benyújtotta a United States Tax Court (az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bírósága) 2017. március 23-i véleményének másolatát (a továbbiakban: az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bíróságának véleménye), amelyet az az Internal Revenue Service (a szövetségi kormány adóhatósága, Egyesült Államok, IRS) által a fenti 4. pontban említett megállapodásokhoz kapcsolódó kifizetések összegével kapcsolatban benyújtott keresettel összefüggésben szolgáltatott.
- 15 Ezenfelül az Amazon.com benyújtott a Bizottsághoz egy adótanácsadó által készített új transzferárazási jelentést, amelynek célja annak utólagos vizsgálata volt, hogy a LuxOpCo által a LuxSCS részére a szóban forgó FA alapján fizetett díj megfelel-e a szokásos piaci ár elvének (a továbbiakban: 2017. évi transzferárazási jelentés).

C. A megtámadott határozatról

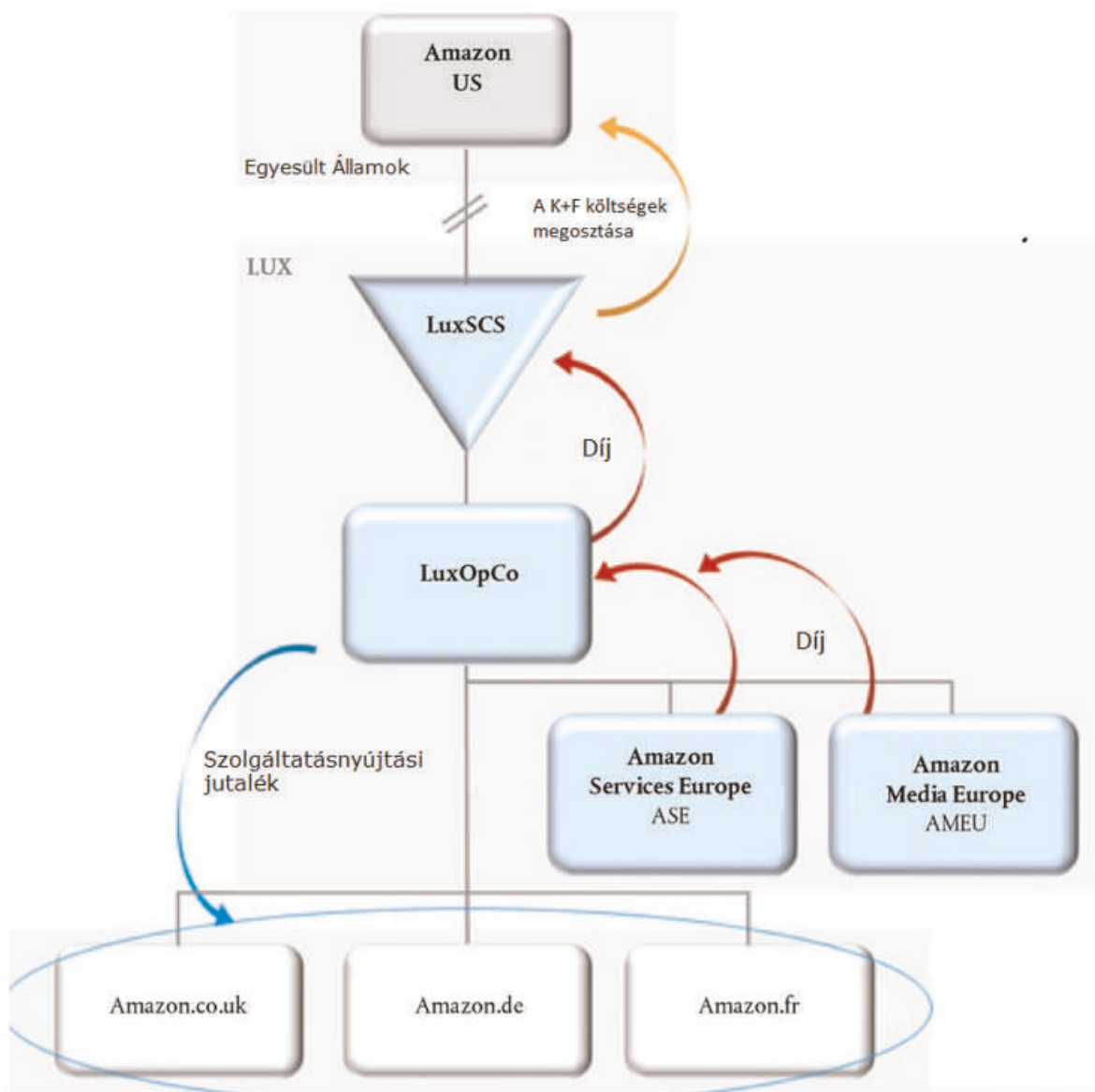
- 16 2017. október 4-én a Bizottság elfogadta a Luxemburg által az Amazon javára végrehajtott SA.38944. (2014/C., korábbi 2014/NN.) számú állami támogatásról szóló (EU) 2018/859 bizottsági határozatot (HL 2018. L 153., 1. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat).
- 17 E határozat 1. cikke részben a következőképpen szól:
- 18 „Egyrészt a [szóban forgó FA], amely révén a Luxemburgi Nagyhercegség jóváhagyta [a] [...] transzferárképzési módszert, [a LuxOpCo] számára ily módon lehetővé téve, hogy a 2006–2014 közötti időszakban Luxemburgban meghatározza a társasági jövedelmeket terhelő adókötelezettségét, másrészt az említett határozaton alapuló, társasági jövedelmekre vonatkozó éves adóbevallás utólagos elfogadása [...] állami támogatásnak minősül [...]”

1. A ténybeli és jogi háttér bemutatásáról

- 19 A megtámadott határozat „Jogi és ténybeli háttér” című 2. szakaszában a Bizottság többek között bemutatta az Amazon-csoportot, a szóban forgó FA-t, valamint az alkalmazandó nemzeti jogi háttérrel és a transzferárazásról szóló iránymutatásokat.

a) Az Amazon-csoport bemutatásáról

- 20 Az Amazon-csoport bemutatását illetően a Bizottság ismertette az Amazon-csoport kiskereskedelmi és szolgáltatási tevékenységeit, valamint az említett csoport összetételét, amennyiben az a megtámadott határozat szempontjából releváns volt.
- 21 A vizsgált időszak tekintetében az Amazon-csoport európai szerkezetét a Bizottság a következőképpen vázolta:



- 22 Először is a LuxSCS-t illetően a Bizottság megállapította, hogy e társaságnak sem fizikai jelenléte, sem munkavállalója nem volt Luxemburgban. A Bizottság szerint a vizsgált időszakban a LuxSCS csak az Amazon-csoport európai tevékenységei esetében immateriális eszközöket birtokló társaságként járt el, amelyekért a LuxOpCo volt fő szolgáltatóként a felelős. Rámutatott ugyanakkor arra, hogy a LuxSCS csoporton belüli kölcsönöket is nyújtott az Amazon-csoporthoz tartozó több jogalany részére. A Bizottság ezenkívül kiemelte, hogy a LuxSCS több, az ATI-vel, az A 9-cel és a LuxOpCo-val kötött csoporton belüli megállapodásban is részt vett (lásd a fenti 3. és 5. pontot).
- 23 Másodszor a LuxOpCo tekintetében a Bizottság különös hangsúlyt fektetett arra, hogy a vizsgált időszakban a LuxOpCo teljes mértékben a LuxSCS leányvállalata volt.
- 24 A Bizottság szerint az Amazon-csoport európai tevékenységeinek 2006. évi átszervezése óta a LuxOpCo az Amazon-csoport székhelyének a szerepét töltötte be Európában, és az Amazon-csoport európai internetes oldalakon keresztül lebonyolított online kiskereskedelmi és

szolgáltatási tevékenységeinek fő szolgáltatója volt Európában. A Bizottság kiemelte, hogy e minőségében a LuxOpCo feladata volt az európai internetes oldalakon keresztül folytatott kiskereskedelmi és szolgáltatási tevékenységekre vonatkozó döntések meghozatalának a kezelése, valamint a kiskereskedelmi tevékenységek fő fizikai alkotóelemeinek a kezelése is. Ezenkívül az Amazon-csoport európai raktárkészleteinek hivatalos értékesítőjeként a LuxOpCo felelős volt az európai internetes oldalak készleteinek kezeléséért is. Az említett raktárkészletek tulajdonosa volt, és viselte az azokkal kapcsolatos kockázatokat és veszteségeket. A Bizottság egyébként kiemelte, hogy a LuxOpCo az elszámolásaiban feltüntette mind a termékértékesítésből, mind pedig a megrendeléskezelésből származó forgalmat. Végül a LuxOpCo az Amazon-csoport európai tevékenységeivel kapcsolatos pénzgazdálkodási feladatokat is ellátott.

- 25 Ezt követően a Bizottság rámutatott, hogy a LuxOpCo részesedéssel rendelkezett az Amazon Services Europe-ban (a továbbiakban: ASE) és az Amazon Media Europe-ban (a továbbiakban: AMEU), az Amazon-csoporthoz tartozó két luxemburgi illetőségű jogalanyban, valamint az Amazon.com Egyesült Királyságban, Franciaországban és Németországban alapított leányvállalataiban (a továbbiakban: kapcsolódó európai társaságok), amelyek különböző csoporton belüli szolgáltatásokat nyújtottak a LuxOpCo tevékenységeinek támogatása érdekében. A vizsgált időszakban az ASE kezelte az Amazon-csoport szolgáltatását az Unión belül a harmadik fél értékesítő felé, amelyet „MarketPlace” névvel jelöltek. Az AMEU kezelte az Amazon-csoport „digitális tevékenységeit” az Unióban, például az MP3 és a digitális könyvek értékesítését. A kapcsolódó európai társaságok az európai internetes oldalak üzemeltetéséhez nyújtottak szolgáltatásokat.
- 26 Ráadásul a Bizottság rámutatott, hogy a vizsgált időszakban a LuxOpCo a luxemburgi adójog szempontjából egy adózási csoportot alkotott a luxemburgi illetőségű ASE-vel és AMEU-val, amely csoport keretében a LuxOpCo az integráló társaság szerepét töltötte be. E három jogalany tehát egy és ugyanazon adóalanynak minősült.
- 27 Végül a LuxOpCo és a LuxSCS által kötött licenciamegállapodáson kívül a Bizottság részletesen ismertetett néhány olyan, csoporton belüli megállapodást, amelynek a LuxOpCo részese volt a vizsgált időszakban, nevezetesen bizonyos, a kapcsolódó európai társaságokkal 2006. május 1-jén kötött szolgáltatásnyújtási megállapodásokat, valamint a 2006. április 30-án az ASE-vel és az AMEU-val kötött, szellemi tulajdonra vonatkozó licenciamegállapodásokat, amelyek értelmében az immateriális eszközökre vonatkozó nem kizárólagos allicenciákat biztosítottak e két jogalany számára.

b) A szóban forgó FA bemutatásáról

- 28 A Bizottság, miután megvizsgálta az Amazon-csoport szerkezetét, ismertette a szóban forgó FA-t.
- 29 E tekintetben először is a fenti 8–10. pontban említett 2003. október 23-i és 31-i levélre hivatkozott.
- 30 Másodszor, a Bizottság kifejtette a 2003. évi transzferárazási jelentés tartalmát, amely alapján a díj összege meghatározásának módszerére javaslatot tettek.
- 31 Először is a Bizottság rámutatott arra, hogy a 2003. évi transzferárazási jelentés a LuxSCS és a LuxOpCo funkcionális elemzését tartalmazza, amely szerint a LuxSCS fő tevékenységei egy immateriális eszközöket birtokló társaság és a KMM keretében az immateriális eszközök folyamatos fejlesztésében részt vevő fél tevékenységeire korlátozódnak. E jelentés szerint a

LuxOpCo feladata volt az európai internetes oldalak kiskereskedelmi és szolgáltatási tevékenységeire vonatkozó stratégiai döntések meghozatalának a kezelése, valamint a kiskereskedelmi tevékenységek fő fizikai alkotóelemeinek a kezelése is.

- 32 Ezt követően a Bizottság rámutatott, hogy a 2003. évi transzferárazási jelentés tartalmazott egy azon transzferár-megállapítási módszer kiválasztásával foglalkozó szakaszt, amely a legalkalmasabb a díj mértéke és a szokásos piaci ár elve közötti összhang meghatározására. A jelentésben két módszert vizsgáltak meg: az egyik az összehasonlítható független árak módszerén (a továbbiakban: az összehasonlítható független árak módszere), a másik pedig a reziduális nyereség megosztásának módszerén alapul.
- 33 Egyrészt az összehasonlítható független árak módszere alapján a 2003. évi transzferárazási jelentésben a díj mértékére vonatkozó szokásos piaci ár tartományát 10,6% és 13,6% közötti értékben számították ki, az Amazon.com által egy egyesült államokbeli kiskereskedővel kötött adott megállapodással, azaz a *[bizalmas]* megállapodással történő összehasonlítás alapján.
- 34 Másrészt a reziduális nyereség megosztásának módszere alapján a 2003. évi transzferárazási jelentés tartalmazott egy, a „LuxOpCo mint európai üzemeltetésű társaság gyakori funkcióihoz” kapcsolódó hozamra vonatkozó, a LuxOpCo által viselt költségek árrésén alapuló becslést. Ennek érdekében úgy tekintették, hogy a „költségek nettó árrése” (net cost plus mark up) az a nyereségmutató, amelynek segítségével megállapítható a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazás a LuxOpCo előírt funkciói esetében. Azt javasolták, hogy a LuxOpCo korrigált működési költségeire *[bizalmas]* árrést alkalmazzanak. A Bizottság megjegyezte, hogy a 2003. évi transzferárazási jelentés szerint az e hozam és a LuxOpCo működési eredménye közötti különbség megfelelt a reziduális nyereségnek, amely teljes mértékben a LuxSCS által licenciába adott immateriális eszközök hasznosításának tudható be. A Bizottság azt is kifejtette, hogy e számítás alapján a 2003. évi transzferárazási jelentés szerzői arra a következtetésre jutottak, hogy a LuxOpCo nettó forgalmának 10,1%-a és 12,3%-a közötti díjmérték megfelelt a szokásos piaci ár kritériumának, összhangban a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) irányelveivel.
- 35 Végül a Bizottság jelezte, hogy a 2003. évi transzferárazási jelentés szerzői úgy vélték, hogy az eredmények konvergensek, és jelezték, hogy a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetendő díj mértéke tekintetében a szokásos piaci ár tartománya a LuxOpCo értékesítéseinek 10,1–12,3%-a közé esik. A 2003. évi transzferárazási jelentés szerzői azonban úgy vélték, hogy a reziduális nyereség megosztásának elemzése megbízhatóbb volt, és ezért azt kell elfogadni.
- 36 Harmadszor, a megtámadott határozatnak „A szóban forgó FA következményei” című 2.2.5. szakaszában a Bizottság jelezte, hogy a szóban forgó FA révén a luxemburgi adóhatóság megerősítette, hogy azon díjmérték meghatározásának módszere, amely meghatározta a LuxOpCo Luxemburgban adóköteles éves jövedelmét, megfelel a szokásos piaci ár elvének. Hozzátette, hogy éves adóbevallásai kitöltésekor a LuxOpCo a szóban forgó FA-t vette alapul.

c) Az alkalmazandó nemzeti jogi háttér bemutatásáról

- 37 Az alkalmazandó nemzeti jogi háttérrel illetően a Bizottság a LIR 164. cikkének (3) bekezdésére hivatkozott. E rendelkezés szerint „[a] rejtett nyereségelosztások is beleszámítanak az adóköteles jövedelembe”, és „[a]kkor beszélünk rejtett nyereségelosztásról, ha egy üzlettárs, tulajdonos vagy érintett közvetlenül vagy közvetve egy társaságtól vagy egyesülettől olyan előnyöket kap, amelyekben rendes körülmények között, ha nincs az adott minőségben, nem részesült volna”.

Ebben az összefüggésben a Bizottság többek között kifejtette, hogy a vizsgált időszakban a luxemburgi adóhatóság úgy értelmezte a LIR 164. cikkének (3) bekezdését, hogy az a luxemburgi adójogban a „szokásos piaci ár elvét” rögzíti.

d) A transzferárra vonatkozó OECD keret bemutatásáról

- 38 A megtámadott határozat (244)–(249) preambulumbekkezdésében a Bizottság ismertette az OECD transzferárra vonatkozó keretét. Álláspontja szerint az OECD értelmezésében az e szervezet által 1995-ben, 2010-ben és 2017-ben közzétett irányelvekben szereplő „transzferárak” azok az árak, amelyeken egy vállalkozás a materiális javait és az immateriális eszközeit átadja, vagy szolgáltatásokat nyújt kapcsolt vállalkozásoknak. A társaságok adóztatására alkalmazott szokásos piaci ár elve szerint a nemzeti adóhatóságoknak csak akkor kell elfogadniuk egy vállalatcsoporton belüli kapcsolt vállalkozások között a csoporton belüli ügyleteikre megállapodott transzferárakat, ha ezek az árak megegyeznek azokkal az árakkal, amelyeket szabad piaci ügyletek keretében állapítottak volna meg, vagyis független kereskedő vállalkozások közötti ügyletekben összehasonlítható feltételek mellett. Ezenkívül a Bizottság pontosította, hogy a szokásos piaci ár elve a különálló jogalany megközelítésén alapul, amely szerint adózási szempontból a vállalatcsoport tagjait különálló jogalanyokként kezelik.
- 39 A Bizottság arra is rámutatott, hogy a csoporton belüli ügyletek tekintetében a szokásos piaci ár elvének megfelelő árak megközelítő becslésére az OECD irányelvek (1995., 2010. és 2017. évi változatok) öt módszert sorolnak fel. Ezek közül csak három releváns a megtámadott határozatban, vagyis az összehasonlítható független árak módszere, az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer (a továbbiakban: az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer) és a nyereségmegosztás módszere. A Bizottság a megtámadott határozat (250)–(256) preambulumbekkezdésében ismertette ezeket a módszereket.

2. A szóban forgó FA-ra vonatkozó értékelésről

- 40 A megtámadott határozat (154) preambulumbekkezdésében a Bizottság kiemelte, hogy a szóban forgó FA megerősítette, hogy a licenciamegállapodás alapján a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetendő éves díj mértékének – amely meghatározta a LuxOpCo éves adóköteles bevételét Luxemburgban – a meghatározására szolgáló transzferár-megállapítási módszer megfelel a szokásos piaci ár elvének. A megtámadott határozat (155) preambulumbekkezdésében a Bizottság azt is megjegyezte, hogy a LuxOpCo a vizsgált időszakban a szóban forgó FA-t vette alapul a társasági adó címén fizetendő éves összeg meghatározása érdekében, amikor Luxemburgban kitöltötte éves adóbevallásait. Amint az a megtámadott határozat 1. cikkéből kifejezetten következik, és az e határozat (605) és (606) preambulumbekkezdésében szereplő bizonyos pontatlanság ellenére, a Bizottság szerint az állami támogatás tehát a jelen ügyben a LuxOpCo éves adóbevallásainak elfogadásával összefüggésben értelmezett szóban forgó FA-ban állt (szemben a szóban forgó FA-val önmagában véve).
- 41 A megtámadott határozatnak „A kérdéses intézkedés vizsgálata” című 9. szakasza annak bizonyítására irányult, hogy a szóban forgó FA, valamint a LuxOpCo éves adóbevallásainak elfogadása együttesen ténylegesen állami támogatásnak minősülnek.
- 42 Ennek érdekében az állami támogatás fennállása EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt feltételeinek felidézését követően a Bizottság megállapította, hogy teljesül az állami támogatás fennállásának első feltétele, amely szerint állam általi vagy állami forrásból nyújtott

beavatkozásnak kell fennállnia. E tekintetben rámutatott egyrészt arra, hogy a szóban forgó FA a Luxemburgi Nagyhercegségnek tudható be. Másrészt úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó FA a LuxOpCo által Luxemburgban fizetendő adó csökkenését eredményezte, az azonos helyzetben lévő adóalany társaságok által fizetendő adóhoz képest. A szóban forgó FA tehát állami források elvesztéséhez vezetett, mivel a Luxemburgi Nagyhercegséget arra készítette, hogy lemondjon arról az adóbevételeiről, amelyet egyébként jogosult lett volna a LuxOpCo-tól beszedni.

- 43 Az állami támogatás fennállásának második és negyedik feltételét illetően a Bizottság úgy vélte egyrészt, hogy a szóban forgó FA-t úgy kell tekinteni, mint amely érinti az Unión belüli kereskedelmet, mivel a LuxOpCo a tevékenységeit több tagállamban végző Amazon-csoport részét képezte, és uniós internetes oldalakon keresztül kiskereskedelmi értékesítési tevékenységet folytat. A Bizottság ehhez hozzátette, hogy azáltal, hogy „az Amazont kedvező adózási bánásmódban részesítette”, a Luxemburgi Nagyhercegség eltéríthette a befektetéseket olyan tagállamokban, amelyek nem nyújtanak egy multinacionális csoporthoz tartozó társaságok számára ilyen előnyös adóügyi bánásmódot. Másrészt a Bizottság jelezte, hogy mivel a szóban forgó FA mentesítette a LuxOpCo-t az általa egyébként fizetendő társasági adó alól, e határozat működési támogatásnak minősül. Ily módon a szóban forgó FA azáltal, hogy pénzügyi forrásokat szabadított fel a LuxOpCo számára, amelyeket ez utóbbi az üzleti tevékenységeire fordíthatott, torzította a piaci versenyt.
- 44 Az állami támogatás fennállásának harmadik feltételét illetően a Bizottság kifejtette, hogy amennyiben valamely FA – megalapozatlanul – olyan eredményt hagy jóvá, amely nem megbízható módon tükrözi azt az eredményt, amelyre az általános adórendszer szokásos alkalmazása vezetne, az ilyen határozat szelektív előnyt biztosít a címzettje számára, amennyiben e szelektív bánásmód révén az adóalany a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokhoz képest kevesebb adót kell fizetnie. A Bizottság azt is megállapította, hogy a jelen ügyben a szóban forgó FA szelektív előnyt biztosított a LuxOpCo számára azáltal, hogy csökkentette az általa Luxemburgban fizetendő társasági adót.

a) Az előny fennállásának elemzéséről

- 45 A megtámadott határozat „Előny” című 9.2. szakaszában a Bizottság kifejtette azokat az indokokat, amelyek alapján úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó FA előnyt biztosított a LuxOpCo számára.
- 46 Előzetesen a Bizottság emlékeztetett arra, hogy az adóintézkedéseket illetően az EUMSZ 107. cikk értelmében vett előnyben az adóalany adóalapjának vagy az általa fizetendő adó összegének csökkentése révén lehet részesülni. A Bizottság a megtámadott határozat (402) preambulumbekkezdésében emlékeztetett arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint annak vizsgálatához, hogy az adóköteles bevételek meghatározása előnyhöz juttatja-e a kedvezményezettet, az említett rendszert össze kell hasonlítani az általános adórendszer szerinti rendszerrel a termékek és a költségek közötti különbségek alapján, egy szabad versenyfeltételek mellett működő vállalkozás esetében. Következésképpen a Bizottság szerint „egy [olyan feltételes adómegállapítás], amely az adóalany számára lehetővé teszi a csoporton belüli ügyletekben olyan transzferárak alkalmazását, amelyek nem tükrözik azokat az árakat, amelyeket független vállalkozások szabad versenyfeltételek mellett alkalmaznának a szokásos piaci ár elve szerint, ezen adóalany számára előnyt biztosít, mivel az adóköteles bevételeinek a csökkenését eredményezi, vagyis az adóalap csökkenését a társasági adó közösségi [helyesen: általános] rendszere keretében”.

- 47 Ezen értékelésekre figyelemmel a Bizottság a megtámadott határozat (406) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy annak megállapításához, hogy a szóban forgó FA gazdasági előnyt biztosít a LuxOpCo részére, a Bizottságnak bizonyítania kell, hogy a szóban forgó FA-ban jóváhagyott transzferár-megállapítási módszer a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésétől eltérő eredményt ad, ami csökkentette a LuxOpCo által fizetendő társasági adó kiszámításához figyelembe vett adóalapot. A Bizottság megítélése szerint a szóban forgó FA ezt eredményezte.
- 48 E következtetés egy fő megállapításon és három másodlagos megállapításon alapul.

1) Az előnnyel kapcsolatos fő megállapításról

- 49 A megtámadott határozatnak „A gazdasági előny meglétének elsődleges megállapítása” című 9.2.1. szakaszában a Bizottság úgy vélte, hogy az FA azzal, hogy jóváhagyta a transzferárak rögzítésének olyan módszerét, amely a LuxOpCo számára kizárólag az úgynevezett „gyakori” funkciókért biztosított díjazást, és amely a LuxOpCo által e díjazáson felül elért teljes nyereséget díj formájában a LuxSCS-nek juttatta, eltért a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésétől.
- 50 Fő megállapításában a Bizottság lényegében úgy ítélte meg, hogy a LuxOpCo és a LuxSCS funkcionális elemzése, amelyet a 2003. évi transzferárazási jelentés szerzői és végső soron a luxemburgi adóhatóság követett, téves, és nem teszi lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményt. Éppen ellenkezőleg, a luxemburgi adóhatóságnak arra a következtetésre kellett volna jutnia, hogy a LuxSCS nem látott el „egyedi és értékes” funkciókat azon immateriális eszközökkel kapcsolatban, amelyek tekintetében csak törvényes tulajdonjoggal rendelkezett, a részjogosítványok nélkül.
- 51 A Bizottság ennek bizonyítása érdekében megvizsgálta a LuxSCS és a LuxOpCo által ellátott feladatokat, a hasznosított javakat és a vállalt kockázatokat.
- 52 Ezt követően, amint az a megtámadott határozat (519) preambulumbekkezdéséből kitűnik, a Bizottság a LuxOpCo és a LuxSCS funkcionális elemzése alapján megvizsgálta a jelen ügyben a legmegfelelőbb transzferárazási módszer kiválasztását.
- 53 Az összehasonlítható független árak módszerét illetően a Bizottság egy, az OECD irányelvekben is megfogalmazott öt összehasonlíthatósági kritériumon alapuló elemzés alapján úgy vélte, hogy e módszernek a 2003. évi transzferárazási jelentésben leírtaknak megfelelő alkalmazása olyan szélsőséges eredményhez vezetett, amely a LuxOpCo-t veszteségek kockázatának tette ki.
- 54 A Bizottság szerint a jelen ügyben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer lett volna a legalkalmasabb transzferárazási módszer a LuxOpCo által a hasznosítási megállapodás alapján fizetendő díj értékeléséhez. Úgy ítélte meg, hogy az egyedi és értékes funkciókat ellátó fél a LuxOpCo, nem pedig a LuxSCS volt. Következésképpen az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából tesztelendő félnek a LuxSCS-nek, nem pedig a LuxOpCo-nak kellett volna lennie.
- 55 Végül a megtámadott határozat 9.2.1.4. szakaszában a Bizottság a jelen ügyben saját maga értékelte az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert.

- 56 Álláspontja szerint a tesztelendő jogalanynak a LuxSCS-nek kellett volna lennie. A luxemburgi adóhatóságnak el kellett volna utasítania az Amazon.com azon állítását, amely szerint az immateriális eszközök pusztán törvényes tulajdonjoga önmagában olyan „egyedi hozzájárulást” jelent, amelyért a LuxSCS részére olyan díjazást kellett volna fizetni, mely tartalmazza gyakorlatilag a LuxOpCo által az üzleti tevékenységeiből elért összes nyereséget. E tekintetben a Bizottság többek között a LuxSCS-re és a LuxOpCo-ra vonatkozó saját funkcionális elemzésére hivatkozott (a megtámadott határozat 9.2.1. szakasza).
- 57 A nyereségszint-mutató kiválasztását illetően a Bizottság úgy ítélte meg, hogy mivel a LuxSCS nem bonyolít semmilyen értékesítést, és nem visel semmilyen kockázatot az immateriális eszközökkel kapcsolatban, a releváns nyereségszint-mutatónak az érintett összköltséget terhelő árrésnek kellett volna lennie (a megtámadott határozat (550) preambulumbekzdése).
- 58 Azon költségalapot illetően, amelyre a jelen ügyben árrést kellett meghatározni, a Bizottság lényegében úgy vélte, hogy a LuxSCS csak egyetlen közvetítói tevékenységet végzett, amikor a LuxOpCo részére átadta a belépési megállapodással és a KMM-mel kapcsolatban viselt költségeket, és a LuxOpCo-tól a licenciamegállapodás alapján kapott díjak (licenccdíj) egy részét e költségek ellentételezése címén kifizette az A 9-nek és az ATI-nek (a megtámadott határozat (551) preambulumbekzdése).
- 59 Ezen értékelésekre tekintettel a megtámadott határozat (555) preambulumbekzdésében a Bizottság megállapította, hogy a LuxSCS díjazásának két összetevőből kellett volna állnia. A Bizottság szerint az első összetevőnek a belépési megállapodással és a KMM-mel kapcsolatos költségeknek a LuxOpCo részére történő továbbbszámlázásának kellett volna megfelelnie, amely költségekre semmilyen árrést nem lehetett volna alkalmazni. A második összetevőnek – a Bizottság szerint – kizárólag az immateriális eszközök feletti törvényes tulajdonjoga megőrzése érdekében kötött külső szolgáltatások költségeiből álló költségeken alapuló árrésnek kellett volna lennie, mivel e költségek valójában a LuxSCS nevében ténylegesen ellátott funkciókat testesítették meg. Ez a díjazási szint a Bizottság szerint a szokásos piaci feltételeknek megfelelő eredményt biztosított volna, mert megfelelően tükrözte volna a LuxSCS hozzájárulásait a licenciamegállapodáshoz.
- 60 A megfelelő árrés meghatározását illetően a Bizottság rámutatott, hogy bár az ilyen gyakorlat általában összehasonlíthatósági elemzést igényelne, a jelen ügyben nem lehetett volna megbízható elemzést végezni.
- 61 Az összehasonlíthatósági elemzés helyett a Bizottság úgy vélte, hogy a transzferárakról szóló közös fórum 2010. évi jelentésének következtetéseire (a továbbiakban: FCPT-jelentés) támaszkodhat. A transzferárakról szóló közös fórum a Bizottság által 2002 októberében létrehozott szakértői csoport, amelynek célja, hogy segítséget nyújtson a Bizottságnak a transzferárakkal kapcsolatos kérdésekben. Az említett jelentés szerint a „csoporton belüli, alacsony hozzáadott értékű szolgáltatások” tekintetében a transzferárakról szóló közös fórumon részt vevő tagállamok adóhatóságai 3–10% közötti árrést figyeltek meg. A gyakorlatban leggyakrabban 5%-os árrést figyeltek meg az „ilyen szolgáltatások nyújtásának” költségei esetében. Következésképpen a Bizottság hasznosnak tartotta az ilyen árrés alkalmazását az immateriális eszközök feletti törvényes tulajdonjogának megőrzése érdekében a LuxSCS által viselt külső költségekre nézve.
- 62 A Bizottság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállására vonatkozó első megállapításában kiemelte, hogy a licenciamegállapodás értelmében a LuxSCS számára a „szokásos piaci ár szerinti díjazásnak” meg kellett volna egyeznie az e társaság által viselt belépési

költségek és az általa a KMM címén viselt költségek összegének, árrés nélkül, a LuxSCS által közvetlenül viselt releváns költségekkel növelve, amelyekre 5%-os árrést kell alkalmazni abban az esetben, ha e költségek megfelelnek a LuxSCS által ténylegesen ellátott funkcióknak. E díjazási szint megfelel annak, amelyet a LuxOpCo-val azonos helyzetben lévő független fél a licenciamegállapodás alapján vállalt jogokért és kötelezettségekért kész lenne megfizetni. Ezenkívül a Bizottság szerint e díjazási szint elegendő lett volna ahhoz, hogy lehetővé tegye a LuxSCS számára a belépési megállapodás és a KMM szerinti fizetési kötelezettségeinek teljesítését (a megtámadott határozat (559) és (560) preambulumbekzdése).

- 63 Márpedig a Bizottság szerint, mivel a LuxSCS díjazásának a Bizottság által kiszámított szintje alacsonyabb volt, mint a LuxSCS díjazásának a szóban forgó FA által jóváhagyott transzferár-meghatározási módszerből eredő szintje, az említett határozat előnyt biztosított a LuxOpCo számára adóalapjának a luxemburgi társasági adó szempontjából történő csökkentése formájában, azon társaságok forgalmához képest, amelyek adóköteles nyeresége megfelelt a szokásos piaci ár elvének megfelelően megtárgyalt áraknak (a megtámadott határozat (561) preambulumbekzdése).

2) Az előnnyel kapcsolatos másodlagos megállapításokról

- 64 A megtámadott határozatnak „A gazdasági előny meglétének másodlagos megállapítása” című 9.2.2. szakaszában a Bizottság bemutatta az előnyre vonatkozó másodlagos megállapítását, amely szerint, még ha feltételezzük is, hogy a luxemburgi adóhatóság megalapozottan fogadta el a LuxSCS funkcióinak a 2003. évi transzferárazási jelentésben elvégzett elemzését, a szóban forgó FA által jóváhagyott transzferárképzési módszer mindenféleképpen olyan helytelen módszertani döntéseken alapult, amelyek eredménye eltért a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésétől. A Bizottság kifejtette, hogy a megtámadott határozat 9.2.2. szakaszában követett érvelésének nem az volt a célja, hogy a LuxOpCo esetében a szokásos piaci ár elvének megfelelő, pontos díjazást határozzon meg, hanem az inkább annak bizonyítására irányult, hogy a szóban forgó FA gazdasági előnyt biztosított, mivel a jóváhagyott transzferárképzési módszer három téves módszertani döntésen alapult, amelyek a LuxOpCo adóköteles bevételének csökkenését eredményezték azon vállalkozásokhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége szokásos piaci feltételek mellett megtárgyalt piaci árakat tükrözött.
- 65 Ennek keretében a Bizottság három különálló másodlagos megállapítást tett.
- 66 Első másodlagos megállapítása keretében a Bizottság azt állította, hogy a LuxOpCo-t tévesen tekintették úgy, mint amely kizárólag „rendes” ügyviteli feladatokat lát el, és hogy a nyereségmegosztás módszerét (a hozzájárulások elemzésével) kellett volna alkalmazni.
- 67 Második másodlagos megállapítása keretében a Bizottság megállapította, hogy téves volt a működési költségek kiválasztása nyereségmutatóként.
- 68 Az előnyre vonatkozó harmadik másodlagos megállapítása keretében a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az Unióban elért forgalom 0,55%-os felső határának megállapítása nem megfelelő.

b) Az intézkedés szelektivitásáról

- 69 A megtámadott határozat „Szelektivitás” című 9.3. szakaszában a Bizottság kifejtette azokat az indokokat, amelyek alapján úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó intézkedés szelektív.

c) A támogatás kedvezményezettjének meghatározásáról

- 70 A megtámadott határozatnak „A támogatás kedvezményezettje” című 9.5. szakaszában a Bizottság megállapította, hogy a LuxOpCo számára biztosított bármely kedvezményes adóügyi bánásmód a teljes Amazon-csoport javára is előnyt jelentett, további forrásokat biztosítva számára, így a csoportot a szóban forgó támogatási intézkedés egyetlen kedvezményezettjének kell tekinteni.
- 71 A megtámadott határozat „Visszatéríttetés” című 10. szakaszában a Bizottság azt állította, hogy mivel a támogatási intézkedést minden olyan évben nyújtották, amikor az adóhatóságok elfogadták a LuxOpCo éves adóbevallását, az Amazon-csoport nem hivatkozhat az elévülési szabályokra a támogatás visszatéríttetésével szemben. A Bizottság a megtámadott határozat (639) –(645) preambulumbekkezdésében ismertette a visszatéríttetés módját.

II. Az eljárás és a felek kérelmei

A. A T-816/17. sz. ügyben folytatott eljárásról

- 72 A Törvényszék Hivatalához 2017. december 14-én benyújtott keresetlevélben a Luxemburgi Nagyhercegség előterjesztette a keresetet a T-816/17. sz. ügyben.

1. Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról

- 73 2018. április 12-i határozatával a Törvényszék hetedik tanácsának elnöke helyt adott azon kérelemnek, hogy a T-816/17. sz. ügyet a Törvényszék eljárási szabályzata 67. cikkének (2) bekezdése alapján soron kívül bírálják el.
- 74 A Hivatalhoz 2018. május 11-én benyújtott beadványában a Luxemburgi Nagyhercegség azt kérte, hogy a T-816/17. sz. ügyet a Törvényszék hetedik tanácsa kibővített ítélkező testületben bírálja el.
- 75 Az eljárási szabályzat 28. cikkének (5) bekezdése alapján a T-816/17. sz. ügyet a kibővített hetedik tanács elé utalták.
- 76 Mivel a kibővített hetedik tanács egyik tagja nem tudott részt venni az ügy elbírálásában, a Törvényszék elnöke 2018. június 21-i határozatában az ítélkező testület létszámának kiegészítése érdekében a Törvényszék elnökhelyettesét jelölte ki. Az ítélkező testület egyik tagjának a Bíróság bírájának történő 2020. október 6-i kinevezését követően az eljárási szabályzat 22. cikkének megfelelően az említett szabályzat 8. cikke értelmében a rangsorban leghátul álló bíró nem vett részt a tanácskozáson, és a jelen ítéletet az a három bíró hozta meg, akiknek aláírása szerepel azon.

2. A beavatkozásról

- 77 A Törvényszék Hivatalához 2018. április 16-án benyújtott beadványában Írország kérte, hogy a T-816/17. sz. ügybe a Luxemburgi Nagyhercegség kérelmeinek támogatása végett beavatkozhasson.
- 78 2018. május 29-i végzésével a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke helyt adott Írország beavatkozási kérelmének.

3. A bizalmas kezelés iránti kérelmekről

- 79 A Törvényszék Hivatalához 2018. május 14-én benyújtott beadványában a Luxemburgi Nagyhercegség a keresetlevélben, annak egyes mellékleteiben, valamint az ellenkérelemben említett bizonyos adatok Írországgal szembeni bizalmas kezelését kérte.
- 80 A Törvényszék Hivatalához 2018. június 6-án benyújtott beadványában a Luxemburgi Nagyhercegség a válasz egy részének bizalmas kezelését kérte Írország vonatkozásában.
- 81 A Törvényszék Hivatalához 2018. szeptember 13-án benyújtott beadványában a Luxemburgi Nagyhercegség a viszonzó válasz egy részének bizalmas kezelését kérte Írország vonatkozásában.
- 82 Beavatkozásának engedélyezését követően Írország kizárólag a Luxemburgi Nagyhercegség által vele szemben előterjesztett bizalmas kezelés iránti kérelmek által érintett eljárási iratok nem bizalmas változatát kapta meg, továbbá nem emelt semmilyen kifogást e kérelmekkel szemben.

4. A felek kérelmeiről

- 83 A Luxemburgi Nagyhercegség azt kéri, hogy a Törvényszék:
- semmisítse meg a megtámadott határozatot;
 - másodlagosan semmisítse meg a megtámadott határozatot, amennyiben az elrendeli a támogatás visszatéríttetését;
 - kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére.
- 84 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:
- utasítsa el a keresetet mint megalapozatlant;
 - kötelezze a Luxemburgi Nagyhercegséget a költségek viselésére.
- 85 Írország azt kéri, hogy a Törvényszék a Luxemburgi Nagyhercegség kérelmeinek megfelelően egészben vagy részben semmisítse meg a megtámadott határozatot.

B. A T-318/18. sz. ügyben folytatott eljárásról

- 86 A Törvényszék Hivatalához 2018. május 22-én benyújtott keresetlevélben az Amazon EU S.à.r.l. és az Amazon.com (a továbbiakban együtt: Amazon) előterjesztették a keresetet a T-318/18. sz. ügyben.

1. Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról

- 87 2018. július 9-i határozatával a Törvényszék hetedik tanácsának elnöke helyt adott azon kérelemnek, hogy a T-318/18. sz. ügyet az eljárási szabályzat 67. cikkének (2) bekezdése alapján soron kívül bírálják el.

- 88 A Törvényszék hetedik tanácsának javaslatára a Törvényszék az eljárási szabályzat 28. cikke alapján 2018. július 11-én úgy határozott, hogy a T-318/18. sz. ügyet kibővített ítélkező testület elé utalja.
- 89 Mivel a kibővített hetedik tanács egyik tagja nem tudott részt venni az ügy elbírálásában, a Törvényszék elnöke 2018. július 19-i határozatában az ítélkező testület létszámának kiegészítése érdekében a Törvényszék elnökhelyettesét jelölte ki. Az ítélkező testület egyik tagjának a Bíróság bírójának történő 2020. október 6-i kinevezését követően az eljárási szabályzat 22. cikkének megfelelően az említett szabályzat 8. cikke értelmében a rangsorban leghátul álló bíró nem vett részt a tanácskozáson, és a jelen ítéletet az a három bíró hozta meg, akiknek aláírása szerepel azon.

2. A bizalmas kezelés iránti kérelmekről

- 90 A Törvényszék Hivatalához 2018. július 12-én benyújtott beadványában az Amazon a keresetlevél egy részének, illetve egyes ahhoz csatolt iratoknak a nyilvánossággal szembeni bizalmas kezelését kérte.

3. A felek kérelmeiről

- 91 Az Amazon azt kéri, hogy a Törvényszék:
- semmisítse meg a megtámadott határozat 1–4. cikkét;
 - másodlagosan semmisítse meg a megtámadott határozat 2–4. cikkét;
 - kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére.
- 92 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:
- utasítsa el a keresetet;
 - a T-318/18. sz. ügyben kötelezze az Amazont a költségek viselésére.

C. Az ügyek egyesítéséről és az eljárás szóbeli szakaszáról

- 93 A Törvényszék Hivatalához 2018. augusztus 7-én és 2019. április 25-én benyújtott beadványaiban a Luxemburgi Nagyhercegség kérte a T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek egyesítését az eljárás szóbeli szakaszának lefolytatása és az eljárást befejező határozat meghozatala céljából.
- 94 A Hivatalhoz 2018. augusztus 10-én és 2019. május 21-én benyújtott beadványaiban az Amazon kérte a T-816/17. és T-318/18. sz. ügyek egyesítését az eljárás szóbeli szakaszának lefolytatása és az eljárást befejező határozat meghozatala céljából.
- 95 2018. szeptember 14-i határozatával a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke úgy határozott, hogy a T-816/17. és T-318/18. sz. ügyeket az eljárás e szakaszában nem egyesíti.

- 96 A Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke 2019. október 3-i végzésével úgy határozott, hogy a T-816/17. és T-318/18. sz. ügyeket az eljárás szóbeli szakaszának lefolytatása céljából egyesíti.
- 97 Az előadó bíró javaslata alapján a Törvényszék úgy határozott, hogy megnyitja az eljárás szóbeli szakaszát, és az eljárási szabályzat 89. cikke szerinti pervezető intézkedések keretében írásban kérdéseket intézett a felekhez. A felek a megadott határidőn belül válaszoltak e pervezető intézkedésre.
- 98 A Törvényszék a 2020. március 5-i és 6-i tárgyaláson meghallgatta a felek szóbeli előadásait, és a Törvényszék szóbeli kérdéseire adott válaszaikat. Ezenkívül a feleket a tárgyaláson meghallgatták a T-816/17. és T-318/18. sz. ügyeknek az eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő esetleges egyesítését illetően, amit a Törvényszék a tárgyalási jegyzőkönyvben rögzített. A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon, valamint Írország jelezte, hogy nincs kifogása ezen egyesítés ellen. A Bizottság kifejtette, hogy nem támogatja az ügyeknek az eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő esetleges egyesítését.

III. A jogkérdésről

- 99 A T-816/17. és T-318/18. sz. ügyekben benyújtott keresetek a megtámadott határozat megsemmisítésére irányulnak, amennyiben az a szóban forgó FA-t és éves végrehajtását az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősíti, valamint amennyiben az elrendeli a Luxemburgi Nagyhercegség által a LuxOpCo-tól társasági adó címén be nem szedett összegek visszatéríttetését.

A. A T-816/17. és T-318/18. sz. ügyeknek az eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő egyesítéséről

- 100 Az eljárási szabályzat 19. cikkének (2) bekezdése alapján a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának elnöke a T-816/17. és T-318/18. sz. ügyeknek az eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő egyesítését illetően a hatáskörébe tartozó határozat meghozatalát átengedte a Törvényszék kibővített hetedik tanácsának.
- 101 Miután a feleket a tárgyaláson meghallgatták az esetleges egyesítést illetően, a T-816/17. és T-318/18. sz. ügyeket az eljárást befejező határozat meghozatala céljából egyesíteni kell, a közöttük fennálló összefüggés miatt.

B. A felhozott jogalapokról és érvekről

- 102 Keresete alátámasztására a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon öt, illetve kilenc jogalapot hoz fel, amelyek nagyrészt átfedik egymást. Beavatkozási beadványában Írország a Luxemburgi Nagyhercegség által felhozott öt jogalap közül négyről nyilatkozik. A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon jogalapjait lényegében a következőképpen lehet bemutatni.
- 103 Először is, a T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap, valamint a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett első–negyedik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon lényegében a Bizottságnak a LuxOpCo javára szóló, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállására vonatkozó fő megállapítását vitatja.

- 104 Másodszor, a T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap második részének harmadik kifogása és a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon a Bizottságnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett adóelőny LuxOpCo javára való fennállására vonatkozó másodlagos megállapításait vitatja.
- 105 Harmadszor, a T-816/17. sz. ügyben előterjesztett második jogalap, valamint a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett hatodik és hetedik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon a Bizottságnak a szóban forgó FA szelektivitására vonatkozó fő és másodlagos megállapításait vitatja.
- 106 Negyedszer, a T-816/17. sz. ügyben előterjesztett harmadik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség arra hivatkozik, hogy a Bizottság megsértette a tagállamok közvetlen adóztatás területén fennálló kizárólagos hatáskörét.
- 107 Ötödször, a T-816/17. sz. ügyben előterjesztett negyedik jogalap keretében és a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon azt állítja, hogy a Bizottság megsértette a védelemhez való jogukat.
- 108 Hatodszor, a T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap második része, az ezen ügyben előterjesztett második jogalap második részének első kifogása, valamint a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja, hogy az OECD irányelveknek a Bizottság által a megtámadott határozat elfogadása céljából használt 2017. évi változata releváns lenne a jelen ügyben.
- 109 Hetedszer, a T-816/17. sz. ügyben másodlagosan előterjesztett kérelmeinek alátámasztására felhozott ötödik jogalap és a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett kilencedik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon megkérdőjelezi a Bizottság által a támogatás ezen intézmény által elrendelt visszatéríttetésére vonatkozóan ismertetett érvelés megalapozottságát.
- 110 Beavatkozási beadványában Írország először is az EUMSZ 107. cikk megsértésére hivatkozik, amennyiben a Bizottság nem bizonyította a LuxOpCo javára nyújtott előny fennállását, másodszor az EUMSZ 107. cikk megsértésére, amennyiben a Bizottság nem bizonyította az intézkedés szelektivitását, harmadszor az EUSZ 4. és EUSZ 5. cikk megsértésére, amennyiben a Bizottság kerülő úton történő adóharmonizációt hajtott végre, negyedszer pedig a jogbiztonság elvének megsértésére, amennyiben a megtámadott határozat elrendeli a támogatás visszatéríttetését.
- 111 Annak érdekében, hogy hasznos választ lehessen adni a felek által előterjesztett jogalapokra, valamint az Írország által a beavatkozási beadványában felhozott érvekre, először is ismertetni kell bizonyos jogkérdéseket, amelyeket a felek által felhozott valamennyi kifogás és jogalap tekintetében alkalmazni kell (a lenti 112–129. pont).

1. Előzetes észrevételek

- 112 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós jog fejlődésének jelenlegi szakaszában a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd: 2012. július 12-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezért a tagállamok közvetlen adózás területén történő beavatkozásai, noha olyan kérdésekre vonatkoznak, amelyek az Európai Unióban nem képezik harmonizáció tárgyát,

nincsenek kizárva az állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó szabályozás hatálya alól (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 142. pont).

- 113 Ebből következik, hogy a Bizottság az adóintézkedéseket állami támogatásnak minősítheti, amennyiben az ilyen minősítéshez szükséges feltételek teljesülnek (lásd ebben az értelemben: 1974. július 2-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, 173/73, EU:C:1974:71, 28. pont; 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 81. pont). A tagállamok ugyanis az adójogi hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (2010. június 3-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-487/08, EU:C:2010:310, 37. pont). Következésképpen ebben az összefüggésben a tagállamoknak tartózkodniuk kell minden olyan intézkedés meghozatalától, amely a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatást képezhet (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 143. pont).

a) Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alkalmazási feltételeinek a nemzeti adóintézkedésekkel összefüggésben történő meghatározásáról

- 114 Az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan előnyös adójogi bánásmódot biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül (1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. pont; lásd továbbá: 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 145. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 115 Az adóintézkedések esetében magát az előny fennállását csupán egy „általános” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani (2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. pont). Ennélfogva az ilyen intézkedés gazdasági előnyt biztosít kedvezményezettje számára, amennyiben enyhíti a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amely ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenció lenne, azzal azonos természetű és hatású (2014. október 9-i Ministerio de Defensa és Navantia ítélet, C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. pont; 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 146. pont).
- 116 Következésképpen az adóelőny fennállásának megállapítása érdekében össze kell hasonlítani a kedvezményezettnek a szóban forgó intézkedés alkalmazásából következő helyzetét a szóban forgó intézkedés hiányában (lásd ebben az értelemben: 2018. április 26-i Cellnex Telecom és Telecom Castilla-La Mancha kontra Bizottság ítélet, C-91/17 P és C-92/17 P, nem tették közzé, EU:C:2018:284, 114. pont) az általános adószabályok alkalmazása esetén fennálló helyzettel (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 147. pont).
- 117 A vállalatcsoporthoz tartozó integrált társaság adóügyi helyzetének meghatározásával összefüggésben kiindulásként rá kell mutatni, hogy a társaság által a csoporton belüli ügyletek kapcsán alkalmazott árakat nem piaci feltételek mellett határozzák meg. Ezekben az árakban ugyanis az azonos csoporthoz tartozó társaságok állapodnak meg, ily módon azok nem függnek a piaci erőktől (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 148. pont).

- 118 Márpedig, ha a nemzeti adójog nem tesz különbséget az integrált vállalkozások és az önálló vállalkozások között a társaságiadó-kötelezettségük szempontjából, akkor e jog úgy kívánja adóztatni az ilyen integrált társaság gazdasági tevékenységéből eredő nyereséget, mintha az piaci áron lebonyolított ügyletekből származna. E körülmények között meg kell állapítani, hogy amikor az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése által biztosított hatáskörében egy ilyen integrált vállalkozás számára biztosított adóintézkedést vizsgál, a Bizottság az ilyen integrált vállalkozás említett adóintézkedésből fakadó adóterhét összehasonlíthatja a nemzeti jog hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét piaci feltételek mellett kifejtő vállalkozásra vonatkozó általános adózási szabályainak alkalmazásából következő adóteherrel (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 149. pont).
- 119 E következtetéseket alátámasztja a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416), amely a belga adójogra vonatkozott, amely szerint az integrált társaságokat és a független társaságokat ugyanolyan feltételek szerint kell kezelni. A Bíróság ugyanis ezen ítélet 95. pontjában elismerte, hogy az eltérő támogatási rendszert „az általánossal [kell összehasonlítani], amelynek alapja a tevékenységét a szabad verseny körülményei között végző vállalkozás bevételei és költségei közötti különbözet” (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 150. pont).
- 120 Ebben az összefüggésben, ha az integrált társaság részére biztosított adóintézkedés révén a nemzeti hatóságok elfogadták a csoporton belüli ügylet bizonyos árszintjét, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése lehetővé teszi a Bizottság számára, hogy megvizsgálja, hogy ez az árszint megfelel-e annak, amelyet piaci feltételek között érvényesítettek volna, annak ellenőrzése céljából, hogy ebből a szóban forgó vállalkozás költségvetésére rendszerint nehezedő terhek enyhítése következik-e, így módon az említett cikk értelmében vett előnyt biztosítva a vállalkozás számára.
- 121 Ezenkívül ki kell emelni, hogy amennyiben a Bizottság a szokásos piaci ár elvét alkalmazza annak ellenőrzése céljából, hogy az integrált vállalkozás adóköteles nyeresége egy adóintézkedés alapján megfelel-e a piaci körülmények között elért adóköteles nyereség megbízható megközelítésének, akkor csak azzal a feltétellel állapíthatja meg az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását, hogy a két összehasonlítandó tényező közötti eltérés meghaladja az említett megközelítés kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 152. pont).
- 122 Még ha a Bizottságot formálisan nem is kötelezhetik az OECD irányelvek, mindazonáltal ezek az irányelvek szakértői csoportok munkáin alapulnak, tükrözik a nemzetközi szinten elért konszenzust a transzferárakat illetően, valamint ennél fogva vitathatatlan gyakorlati jelentőséggel bírnak a transzferárral kapcsolatos kérdések értelmezése terén (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 155. pont).
- 123 Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy ha a Bizottság a vizsgálat tárgyát képező adóintézkedés módszertani hibáját tárja fel, ebből nem vonható le az a következtetés, hogy pusztán a módszertani előírások tiszteletben tartásának elmaradása feltétlenül az adóteher csökkenéséhez vezet. Ehhez az is szükséges, hogy a Bizottság bizonyítsa, hogy az általa az érintett előzetes adómegállapításban azonosított módszertani hibák nem teszik lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény megbízható megközelítését, valamint hogy azok az adóköteles nyereség csökkenését eredményezték a nemzeti jog érintett társasághoz hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét piaci feltételek mellett kifejtő vállalkozásra vonatkozó általános adózási szabályainak alkalmazásából következő adóteherhez képest. Így módon a módszertani

hiba pusztá megállapítása főszabály szerint önmagában nem elegendő annak bizonyításához, hogy a feltételes adómegállapítás előnyt biztosított egy adott társaság számára, és ebből következően az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatás fennállásának alátámasztására (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 201. pont).

- 124 Amint ugyanis arra lényegében a Luxemburgi Nagyhercegség rámutatott, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése a valamely vállalkozást általában érintő terheket csökkentő intézkedést hatásai alapján határozza meg (lásd: 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 85. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az állami támogatás fennállása nem vélelmezhető, és nem is vezethető le olyan számítási hibából, amely nem befolyásolja az eredményt.

b) A bizonyítási teherről

- 125 Fontos emlékeztetni arra, hogy az állami támogatások ellenőrzésével kapcsolatban főszabály szerint a Bizottság feladata, hogy az ilyen támogatás fennállásáról a megtámadott határozatban bizonyítékkal szolgáljon (lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 12-i Olympiaki Aeroporja Ypiresies kontra Bizottság ítélet, T-68/03, EU:T:2007:253, 34. pont; 2015. június 25-i SACE és Sace BT kontra Bizottság ítélet, T-305/13, EU:T:2015:435, 95. pont). Ebben az összefüggésben a Bizottság köteles a szóban forgó intézkedések vizsgálatára irányuló eljárást gondosan és pártatlanul lefolytatni annak érdekében, hogy a támogatás fennállását – adott esetben pedig az összeegyeztethetetlenségét vagy jogellenességét – megállapító végleges határozat meghozatala során a lehető legteljesebb körű és legmegbízhatóbb adatok álljanak rendelkezésre (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 194. pont; lásd továbbá ebben az értelemben: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Scott ítélet, C-290/07 P, EU:C:2010:480, 90. pont; 2014. április 3-i Franciaország kontra Bizottság ítélet, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 63. pont).
- 126 Ebből következik, hogy a megtámadott határozatban a Bizottságnak kellett bizonyítania, hogy teljesülnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatás fennállásának feltételei. E tekintetben meg kell állapítani, hogy bár nem vitatott, hogy a tagállam mérlegelési mozgásterrel rendelkezik a transzferár jóváhagyása terén, e mérlegelési mozgáster nem eredményezheti azt, hogy megfosztják a Bizottságot az annak ellenőrzésére irányuló hatáskörétől, hogy a szóban forgó transzferárok nem vezetnek-e az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett szelektív előny biztosításához. Ebben az összefüggésben a Bizottságnak figyelembe kell vennie azt, hogy a szokásos piaci ár elve lehetővé teszi számára annak vizsgálatát, hogy a tagállam által jóváhagyott transzferár megfelel-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének, valamint hogy az e vizsgálattal összefüggésben esetlegesen megállapított eltérés nem haladja-e meg az említett megközelítés kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 196. pont).

c) A Törvényszék által végzendő felülvizsgálat terjedelméről

- 127 A jelen ügyben a Törvényszék által végzendő felülvizsgálat terjedelmét illetően rá kell mutatni, hogy amint az az EUMSZ 263. cikkből következik, a megsemmisítés iránti kereset célja az e cikkben felsorolt uniós intézmények által elfogadott aktusok jogszerűségének vizsgálata. Ennélfogva az e keresetben felhozott jogalapok elemzésének sem célja, sem eredménye nem lehet

az ügy közigazgatási eljárásban lefolytatott teljes vizsgálatának helyettesítése (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 197. pont; lásd továbbá ebben az értelemben: 2010. szeptember 2-i Bizottság kontra Deutsche Post ítélet, C-399/08 P, EU:C:2010:481, 84. pont).

- 128 Az állami támogatások területét illetően emlékeztetni kell arra, hogy az állami támogatás fogalma, amint azt az EUM-Szerződés meghatározza, jogi jellegű, és azt objektív körülmények alapján kell értelmezni. Emiatt az uniós bíróságnak főszabály szerint – mind az előtte folyamatban lévő jogvita konkrét tényeinek, mind a Bizottság által elvégzett értékelés technikai vagy összetett jellegének figyelembevételével – teljes felülvizsgálatot kell gyakorolnia azon kérdés vonatkozásában, hogy valamely intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik-e (2014. szeptember 4-i SNCM és Franciaország kontra Corsica Ferries France ítélet, C-533/12 P és C-536/12 P, EU:C:2014:2142, 15. pont; 2016. november 30-i Bizottság kontra Franciaország és Orange ítélet, C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87. pont; 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 198. pont).
- 129 Azt a kérdést illetően, hogy egy integrált társaság transzferár-meghatározási módszere megfelel-e a szokásos piaci ár elvének, emlékeztetni kell arra, amint az fent már kiemelésre került, hogy amikor az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján végzett értékelése során ezen eszközt alkalmazza, a Bizottságnak figyelembe kell vennie annak megközelítő jellegét. A Törvényszék felülvizsgálata tehát annak ellenőrzésére irányul, hogy a megtámadott határozatban azonosított hibák, amelyek alapján a Bizottság megállapította az előny fennállását, meghaladják-e a piaci alapú eredmény megbízható megközelítésének kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat (2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 199. pont).

2. Az előnnyel kapcsolatos fő megállapítás vitatására irányuló jogalapokról és érvekről

- 130 Amint az a fenti 103. pontban kifejtésre került, a T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap második részével, valamint a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett első–negyedik jogalappal a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon azt állítja, hogy a Bizottság megsértette az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, amikor a megtámadott határozat 9.2.1. szakaszában szereplő, az előnyre vonatkozó fő megállapítás keretében megállapította, hogy a LuxOpCo előnyben részesült (a megtámadott határozat (409)–(561) preambulumbekkezdése). Közelebbről, ezekkel a jogalapokkal és érvekkel a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon a Bizottságnak a megtámadott határozat (394), (395) és (401)–(579) preambulumbekkezdésében szereplő azon érvelését kívánja vitatni, amely szerint a szóban forgó FA vizsgált időszakban történő végrehajtása a LuxOpCo díjazása – és így az adóterhe – csökkenéséhez vezetett azon díjazáshoz képest, amelyet e társaságnak az említett határozat hiányában kellett volna kapnia, ha őt bármely más, összehasonlítható helyzetben lévő adóköteles társasághoz hasonlóan kezelték volna. Az előnyre vonatkozó fő megállapítással kapcsolatban felhozott érveikkel a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon többek között a Bizottság azon megállapítását kívánja megkérdőjelezni, amely szerint a LuxSCS-t kellett volna tesztelendő félnek tekinteni az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása keretében. Azt is vitatják, hogy a Bizottság pontosan alkalmazta-e az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert a LuxOpCo tekintetében.
- 131 Amint azt a Törvényszék a fenti 110. pontban megállapította, beavatkozási beadványában Írország a Luxemburgi Nagyhercegség által hivatkozott első jogalap támogatása érdekében érvel.

132 Ennek keretében Írország számos olyan jogkérdésről foglal állást, amely a Bizottság által a jelen ügyben alkalmazott „szokásos piaci ár elve” fogalmának értelmezése során, valamint egyes közelmúltbeli adójogi állami támogatási ügyekben merült fel. Írország különösen arra hivatkozik, hogy az uniós bíróság ítélkezési gyakorlata, nevezetesen a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416), „nem mondja ki, hogy a tagállamok kötelesek alkalmazni a [szokásos piaci ár elvét]”. E tagállam szerint az említett ítélkezési gyakorlat nem alapozza meg a luxemburgi nemzeti jogban a szokásos piaci ár elvének Luxemburg által (a Bizottság által képviselt változatban) történő alkalmazására vonatkozó kötelezettséget sem. Végül Írország azt állítja, hogy a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítéletben (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) a Bíróság a nemzeti jog által előírtaktól függetlenül nem határozta meg az uniós jogban érvényesülő sajátos szokásos piaci ár elvét.

a) Írország előny fennállásával kapcsolatos egyes érveinek elfogadhatóságáról

133 A Bizottság az Írország részéről a Luxemburgi Nagyhercegség által előterjesztett első jogalap alátámasztására felhozott érvek elfogadhatatlanságára hivatkozik. Álláspontja szerint ugyanis Írország érvei annak állítására irányulnak, hogy a Bizottság a „*sui generis*” szokásos piaci ár elvének helytelen kritériumát alkalmazva tévesen értelmezte az előnynek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett fogalmát, miközben első jogalapjával a Luxemburgi Nagyhercegség valójában inkább arra hivatkozik, hogy a Bizottság tévesen alkalmazta a szokásos piaci ár elvét.

134 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy noha az Európai Unió Bírósága alapokmánya 40. cikkének harmadik bekezdése, valamint a Törvényszék eljárási szabályzata 142. cikkének (3) bekezdése és 145. cikke (2) bekezdésének b) pontja nem zárja ki, hogy a beavatkozó fél új, vagy az általa támogatott fél érveitől eltérő érveket adjon elő, mivel ellenkező esetben beavatkozása a keresetlevélben felhozott érvek megismétlésére korlátozódna, ugyanakkor nem állítható, hogy e rendelkezések lehetővé tennék számára új jogalapok előterjesztésével a jogvita keresetlevélben meghatározott keretének módosítását, illetve eltorzítását (lásd: 2019. szeptember 20-i Le Port de Bruxelles és Région de Bruxelles-Capitale kontra Bizottság ítélet, T-674/17, nem tették közzé, EU:T:2019:651, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

135 Másként fogalmazva, ezek a rendelkezések feljogosítják a beavatkozó felet, hogy önállóan felvessen nemcsak érveket, hanem jogalapokat is, amennyiben azok az egyik fél kérelmének támogatására irányulnak, és nem teljesen idegenek a felperes és az alperes közti jogvita alapját képező megfontolásoktól, hiszen ha azok lennének, az már a jogvita tárgyának megváltozását eredményezné (lásd: 2019. szeptember 20-i Le Port de Bruxelles és Région de Bruxelles-Capitale kontra Bizottság ítélet, T-674/17, nem tették közzé, EU:T:2019:651, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

136 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy Írország érvei lényegében a Bizottság által a Luxemburgi Nagyhercegséget terhelő, a szokásos piaci ár elvének alkalmazására vonatkozó kötelezettséget illetően hivatkozott jogalapra vonatkoznak. Írország tehát ezen, a Bizottság által a megtámadott határozatban alkalmazott elvnek a jogforrásait vitatja. Ráadásul Írország érvei ezen elv tartalmának értelmezésére vonatkoznak, nem pedig annak valamely transzferár-meghatározási módszer útján történő alkalmazására.

137 Márpedig nem vitatott, hogy a jelen ügyben alkalmazandó szokásos piaci ár elve levezethető a jövedelemadóról szóló módosított LIR 164. cikkének (3) bekezdéséből. E körülmény kitűnik többek között a megtámadott határozat (241) preambulumbekkezdéséből, anélkül hogy e

következtetést a felek vitatták volna. A Luxemburgi Nagyhercegség első jogalapja nem arra a kérdésre vonatkozik, hogy mi az említett elv jogforrása, ahogy ezen elv értelmezésével kapcsolatos kérdésekre sem. Első jogalapjával a Luxemburgi Nagyhercegség valójában arra hivatkozik, hogy a Bizottság állítólagosan tévesen alkalmazta a transzferár-meghatározás bizonyos módszereit az előny fennállására vonatkozó érvelése keretében, tudva azt, hogy e módszerek végső soron lehetővé teszik annak megállapítását, hogy valamely díj megfelel-e a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredménynek.

- 138 Ebből következik, hogy az Írország által a Luxemburgi Nagyhercegség első jogalapjának alátámasztására felhozott érvek idegenek az utóbbi első jogalapját alátámasztó megfontolásoktól. Ezen érveket tehát mint elfogadhatatlanokat el kell utasítani.

b) A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon előnyre vonatkozó fő megállapításra irányuló jogalapjainak és érveinek megalapozottságáról

- 139 A fenti 130. pontban kifejtett elemek kiegészítéseként rá kell mutatni arra, hogy a T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap első része, valamint a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett első jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon megkérdőjelezi azt, hogy a Bizottság megtagadta az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazását az Amazon.com által a Bizottságnak benyújtott hasonló megállapodásokon alapuló utólagos elemzés keretében.
- 140 A T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap második részének első és második kifogása, valamint a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett második jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon előadja, hogy a Bizottság által az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása keretében végzett funkcionális elemzés hibás, amennyiben az azt állapította meg, hogy a LuxSCS volt a legkevesbé összetett fél, és hogy az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer Bizottság általi alkalmazása téves módszertani döntéseken alapult.
- 141 A T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap második része, valamint a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett harmadik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon előadja, hogy a Bizottság fő elemzése során önkényes és részrehajló módon szelektált a fenti 14. pontban hivatkozott amerikai eljárásból származó tanúvallomások között.
- 142 A T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap harmadik része, valamint a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett második jogalap hatodik része és a negyedik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon azt állítja, hogy a Bizottság által a megtámadott határozatban kapott eredmény eltér a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény megbízható megközelítésétől.
- 143 Ily módon lényegében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon által az előnyre vonatkozó fő megállapítással szemben hivatkozott érvek egyrészt annak vitatására irányulnak, hogy a Bizottság kizárta az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazását, másrészt pedig az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer Bizottság általi alkalmazását kifogásolják.
- 144 Azon érveket illetően, amelyek annak vitatására irányultak, hogy a Bizottság kizárta az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazását, meg kell állapítani, hogy nem vitatott, hogy a szóban forgó FA nem alkalmazta e módszert. Noha ugyanis e módszert megvizsgálták az FA iránti kérelem alátámasztása céljából az adóhatóságoknak benyújtott 2003. évi transzferárazási jelentésben, azt nem alkalmazták a 2003. október 23-i levélben, amelyben az

Amazon a díj kiszámítási módszerének jóváhagyását kérte (lásd a fenti 9. pontot). Amint az kitűnik különösen a megtámadott határozat (542) preambulumbekkezdéséből, a Bizottság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállásának bizonyítására irányuló elemzésében kizárólag az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerre támaszkodott. Ezzel szemben a Bizottságnak az összehasonlítható független árak módszere alkalmazhatóságának kizárására irányuló értékelései (a megtámadott határozat (521)–(538) preambulumbekkezdése) nem bizonyítják az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében foglalt első feltétel fennállását. Figyelemmel arra, hogy a Bizottságnak kell az előny fennállását bizonyítania (lásd a fenti 125–126. pontot), és tekintettel arra, hogy a Bizottságnak az összehasonlítható független árak módszere alkalmazhatóságának kizárására irányuló értékelései nem ilyen bizonyításra irányulnak, nem érdemes kitérni a felpereseknek az összehasonlítható független árak módszerére vonatkozó érveire és jogalapjaira.

- 145 A Bizottságnak az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer ezen intézmény általi alkalmazásával kapcsolatos értékelései megalapozottságának vitatására irányuló érveket illetően (lásd a lenti 146–297. pontot) először is meg kell állapítani, hogy melyik az OECD transzferárazási irányelveinek releváns változata (lásd a lenti 146–155. pontot). Másodszor meg kell vizsgálni, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon megalapozottan hivatkozik-e arra, hogy a Bizottság hibákat követett el az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer megtámadott határozatban történő alkalmazása során, ami érvénytelenítette az előnyre vonatkozó fő megállapítását (lásd a lenti 156–297. pontot).

1) A Bizottság által az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából felhasznált egyes OECD irányelvek időbeli relevanciájáról

- 146 Az előny fennállásának bizonyítása érdekében a Bizottság a megtámadott határozat 9.2. szakaszában az OECD transzferárakra vonatkozó számos iránymutatását alkalmazta azok különböző változataiban.
- 147 Második jogalapja második részének első kifogása keretében a Luxemburgi Nagyhercegség lényegében arra hivatkozik, hogy a jelen ügyben a 2003-as gazdasági környezetet és szabályozási hátteret kell figyelembe venni. Függetlenül attól, hogy a szóban forgó FA elfogadásának időpontjában, 2003-ban, éppúgy mint a legutóbbi 2010-es meghosszabbításának időpontjában az OECD irányelvek csak jelzésértékű iránymutatások voltak a luxemburgi hatóságok számára, és ez utóbbiak felé semmilyen kötelező erővel nem bírtak, az FA elfogadásának időpontjában rendelkezésre álló egyedüli OECD irányelveket az OECD irányelvek 1995. évi változata jelentette. A megtámadott határozatban ugyanakkor a Bizottság az OECD irányelvek 2010. és 2017. évi változataira hivatkozott, ami egyenértékű a referenciakeret *ratione temporis* nem megfelelő alkalmazásával, amely keretet a szóban forgó intézkedések elfogadásának időpontjában fennálló tények és árszámítási módszerek alapján kell meghatározni.
- 148 Az Amazon hozzáteszi, hogy az OECD irányelvek 2010. és 2017. évi változatai több jelentős módosítást is tartalmaztak az 1995. évi változatukhoz képest, mint például a „Frissítés, fejlesztés, karbantartás, védelem és üzemeltetés” (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation; a továbbiakban: DEMPE funkciók) funkcióelemzési módszer bevezetése. Az Amazon különösen e módszer Bizottság általi alkalmazásának relevanciáját vitatja, mivel az csak a szóban forgó FA elfogadásának időpontját követően, vagyis az OECD irányelvek 2017. évi változatában jelent meg.
- 149 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

- 150 Először is megjegyzi, hogy a megtámadott határozat nem úgy alkalmazza az OECD irányelveket, mintha azok kötelező normáknak minősülnének, hanem olyan eszközként, amely segíti őt a Bíróság által a 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet (C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416) 95. pontjában meghatározott kritérium alkalmazásában. A Bizottság szerint ellentétben azzal, amit a Luxemburgi Nagyhercegség láthatóan előad, a luxemburgi adóhatóság rendszeresen ezen irányelvekre támaszkodott a szokásos piaci ár elvének értelmezésekor, így az OECD irányelvek a jelen ügyben továbbra is relevánsak maradnak.
- 151 A Bizottság ezt követően hozzáteszi, hogy a megtámadott határozatban megfogalmazott valamennyi megállapítás az OECD irányelvek 1995. évi változatán alapul, és hogy az OECD irányelvek 2010. és 2017. évi változatára történő hivatkozásokat csak akkor említik, amikor e későbbi változatok egyértelművé teszik az irányelvek 1995. évi változatát, anélkül azonban, hogy módosítanák azokat.
- 152 A jelen ügyben a megtámadott határozat néhány lábjegyzetéből kitűnik, hogy a Bizottság az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállására vonatkozó értékeléseit – még ha csak részben is – nem csupán az OECD irányelvek 1995. évi változatára, hanem azok 2010. és 2017. évi változataira is alapította. Ami az OECD irányelvek 1995., 2010. és 2017. évi változatait illeti, meg kell állapítani, hogy azok több kérdésben eltérnek, eltérő mértékben. E különbségek az olyan egyszerű pontosításoktól, amelyek semmilyen hatást nem gyakorolnak a megelőző változatok érdemi részére, az új kiegészítésekig terjednek, vagyis az olyan ajánlásokig, amelyek a korábbi változatokban még hallgatólagosan sem szerepeltek. Az OECD irányelvek új kiegészítéseinek egyike, amely csak a 2017. évi változatban jelent meg, a DEMPE funkciók elemzési módszere (lásd a fenti 148. pontot). A gazdasági előny fennállására vonatkozó fő megállapítása keretében a Bizottság többek között erre az elemzési módszerre összpontosított.
- 153 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy amint az a megtámadott határozat 1. cikkéből, és – hallgatólagosan – különösen annak (394) és (620) preambulumbekkezdéséből kitűnik, a Bizottság által azonosított szóban forgó intézkedést a szóban forgó FA, valamint a LuxOpCo társaságok jövedelemadója vonatkozó, az említett FA-n alapuló éves bevallások utólagos elfogadása jelenti. A vizsgált időszakban a LuxOpCo a szóban forgó FA-ban jóváhagyott számítási módszer alapján nyújtotta be adóbevallásait, és az említett FA hatályát 2006-ban és 2010-ben meghosszabbították.
- 154 E tényezőkre figyelemmel meg kell állapítani, hogy a Bizottság az előny fennállására vonatkozó értékeléseit alapíthatta az OECD irányelvek – amelyek egyébként pusztán nem kötelező eszközök képeznek – 1995. évi változatának iránymutatásaira. Ezzel szemben, amennyiben a Bizottság az OECD irányelvek 2010. évi változatát vette alapul, ez utóbbi változat nem releváns, hacsak nem az 1995-ben már kialakított iránymutatások további kiegészítések nélküli hasznos pontosításáról van szó. Egyébként pedig az OECD irányelvek 2017. évi változata nem releváns a jelen ügyben, mivel azokat a vizsgált időszakot követően tették közzé, és mivel az abban szereplő ajánlások jelentősen megváltoztak az 1995. évi iránymutatásokhoz képest.
- 155 Ami közelebbről a DEMPE funkciók elemzési módszerét illeti, az nem tekinthető időbeli szempontból relevánsnak a jelen ügyben, mivel olyan eszközről van szó, amely csak az OECD irányelvek 2017. évi változatában került kidolgozásra.

2) A Bizottság által az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer megtámadott határozatban történő alkalmazása során elkövetett állítólagos hibákról

- 156 Amint azt a Törvényszék a fenti 9. pontban kifejtette, a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon a Bizottság több értékelését vitatja az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernek az előnyre vonatkozó fő megállapítás keretében történő alkalmazásával kapcsolatban.
- 157 Emlékeztetőül, az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a transzferár meghatározásának közvetett módszere. Amint az az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.26. pontjában szerepel, e módszer azt jelenti, hogy megfelelő alapon meghatározzák az adóalany által egy kapcsolt ügylet vagy szorosan kapcsolódó, illetve folytatódó kapcsolt ügyletek után elért nettó nyereséget. E megfelelő alap meghatározása céljából egy olyan nyereségszint-mutatót kell kiválasztani, mint a költségek, az eladások vagy az eszközök. A kapcsolt ügylet révén az adóalany által elért nettó nyereség mutatót azon nettó nyereség mutatóra támaszkodva kell megállapítani, amelyet ugyanazon adóalany vagy egy független vállalkozás ér el az összehasonlítható szabad piaci ügyletek révén.
- 158 Amint az az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.26. pontjából kitűnik, az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer magában foglalja az ügyletben részt vevő azon fél azonosítását, amelynek vonatkozásában valamelyik nyereségszint-mutatót, például a költségek árrését tesztelik. E felet a „tesztelendő félként” jelölik meg. Arról a félről van szó, amelynek meg kell határozni a „szokásos piaci ár szerinti” árrését. Általános szabály, hogy a tesztelendő fél az, amelynek esetében a transzferárazási módszer a lehető legmegbízhatóbb módon alkalmazható, és a legtöbb lehető legmegbízhatóbban összehasonlítható adat áll rendelkezésre.
- 159 A tesztelendő fél kiválasztása a csoporton belüli ügyletben részt vevő felek funkcionális elemzése alapján történik. Az OECD transzferárazási iránymutatás 1995. évi változatának 3.43. pontja szerint a tesztelendő fél leggyakrabban az a fél lesz, amelynek funkcionális elemzése a legkevésbé összetett. Az 1995. évi iránymutatás alkalmazásának időpontjában már fennálló értelmezés szerint a funkcionális elemzés a legtöbb esetben magában foglalja a jogalany, a tulajdonában álló eszközök és a vállalt kockázatok vizsgálatát.
- 160 Ezenkívül ki kell emelni, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer megfelelő módszernek tekinthető azon fél szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazásának a vizsgálata céljából, amely semmilyen egyedi és értékes hozzájárulást nem nyújt a transzferárelemzés tárgyát képező ügylettel összefüggésben.
- 161 A jelen ügyben a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon önmagában nem vitatja az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer Bizottság általi kiválasztását. Ezzel szemben kizárólag azt vitatják, hogy e módszer Bizottság általi alkalmazása helyes volt. Először is a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja a Bizottság által végzett funkcionális elemzést, valamint a LuxSCS kiválasztását tesztelendő félként az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából, másodszor a LuxSCS díjazásának kiszámítását, vagyis a nyereségszint-mutató kiválasztását és az árrés mértékének Bizottság általi megállapítását az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából, harmadszor pedig az elért eredmény megbízhatóságát.

i) A LuxSCS funkcionális elemzéséről és tesztelendő félként történt kiválasztásáról a Bizottság által

- 162 A megtámadott határozat (409)–(561) preambulumbekzdése, vagyis az előnyre vonatkozó fő megállapítással kapcsolatos preambulumbekzdések lényegében azt kívánják bizonyítani, hogy a jelen ügyben a luxemburgi adóhatóságoknak az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert kellett volna alkalmazniuk, a LuxSCS-t kiválasztva tesztelendő félként, mivel a Bizottság által végzett funkcionális elemzésre tekintettel ez a „legkevésbé összetett” fél. E preambulumbekzdésekből az is következik, hogy a Bizottság szerint, ha a luxemburgi adóhatóságok az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert alkalmazták volna, a LuxSCS-t kiválasztva tesztelendő félként, a LuxOpCo díjazása magasabb lett volna, mint a szóban forgó FA alapján megállapított díjazás. A Bizottság szerint ebből következően az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása, a LuxSCS-t kiválasztva tesztelendő félként, alacsonyabb díjat eredményezett volna a LuxSCS számára, és így magasabb díjazást a LuxOpCo számára.
- 163 A T-816/17. sz. ügy első jogalapjának második része és a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett második jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja a Bizottság által végzett funkcionális elemzést. Többek között arra hivatkoznak, hogy a Bizottság minimálisra csökkentette a LuxSCS feladatait, valamint az általa mobilizált eszközöket és az általa vállalt kockázatokat. Álláspontjuk szerint a LuxSCS rendelkezett immateriális eszközökkel, továbbá egyedi és értékes feladatokat látott el, és emiatt nem lehetett a Bizottság által követett ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából tesztelendő joganynak tekinteni.
- 164 Ebben az összefüggésben hangsúlyozni kell, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon az előnyre vonatkozó fő megállapítással kapcsolatos érvelésükkel nem kérdőjelezi meg a Bizottság azon döntésének megalapozottságát, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a megfelelő módszer ahhoz, hogy meg lehessen állapítani a díj szokásos piaci ár elvének megfelelő jellegét. A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon tehát, amikor megkérdőjelezi a LuxSCS-re vonatkozó, a megtámadott határozat 9.2.1.1. szakaszában szereplő funkcionális elemzést illető bizottsági értékeléseket, lényegében a Bizottság azon állítását vitatják, amely szerint a luxemburgi adóhatóságoknak a LuxSCS-t kellett volna a „legkevésbé összetett” félnek, tehát az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása keretében tesztelendő félnek tekinteniük.
- 165 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon ezen érveire válaszul, amelyek szerint a Bizottság nem állapíthatta volna meg, hogy a luxemburgi adóhatóságoknak az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert kellett volna alkalmazniuk, a LuxSCS-t kiválasztva tesztelendő félként, nem szükséges megvizsgálni a LuxOpCo-ra vonatkozó funkcionális elemzés megalapozottságát. Ezzel szemben, amennyiben a Bizottság az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert próbálta alkalmazni, a LuxSCS-t kiválasztva tesztelendő félként, elegendő a LuxSCS-re vonatkozó funkcionális elemzés megalapozottságát megvizsgálni, amint ezen elemzés a megtámadott határozat 9.2.1.1. szakaszában szerepel, valamint azt, hogy erre az elemzésre tekintettel az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert kellően megbízhatóan lehetett-e alkalmazni a LuxSCS vonatkozásában.
- 166 E tekintetben előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.43. pontja szerint azon félnek, amelynek vonatkozásában az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert alkalmazzák, „azon vállalkozásnak kell lennie, amely kapcsán a legszorosabban összehasonlítható ügyletekre vonatkozóan megbízható adatok azonosíthatók”, hogy „ez gyakran azt jelenti, hogy a legkevésbé összetett kapcsolt vállalkozást kell választani az ügylet által érintett vállalkozások közül, amely nem rendelkezik értékes immateriális javakkal vagy egyedi eszközökkel”, valamint hogy „[u]gyanakkor a döntést korlátozhatja a rendelkezésre álló adatok

elégtelensége”. Másként fogalmazva, e pont szerint, noha főszabály szerint az a jogalany, amelynek tekintetében az összehasonlítható vállalkozások azonosításához a legmegbízhatóbb bizonyítékok állnak rendelkezésre, gyakran a „legkevésbé összetett” jogalany, az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásának célja nem feltétlenül az, hogy ezen alkalmazást a „legkevésbé összetett” jogalany azonosításától tegye függővé. Ezzel szemben e módszer alkalmazása során annak van jelentősége, hogy azonosították egyrészt azt a felet, amelyre nézve a legmegbízhatóbb adatok lelhetők fel, másrészt pedig azon kérdésnek, hogy az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer megbízhatóan alkalmazható-e erre a félre.

- 167 A fenti 166. pontban kifejtettek következtében, és amint az különösen az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.26., 3.28., 3.29., 3.34. és 3.43. pontjából következik, az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása szükségszerűen azt jelenti, hogy megbízható adatokat kell találni a tesztelendő féllel való összehasonlításhoz. Így a funkcionális elemzésre vonatkozó értékelések összessége, a feladatok vizsgálata, az eszközökre és a vállalt kockázatokra vonatkozó megfontolások, valamint a felhasznált eszközök „egyedi és értékes” jellegére vonatkozó valamennyi megfontolás csupán olyan szempontokat jelent, amelyeket figyelembe kell venni a tesztelendő fél kiválasztása során annak érdekében, hogy biztosítani lehessen a megbízható eredményt.
- 168 E megfontolások fényében kell megvizsgálni azokat a kifogásokat, amelyek a LuxSCS Bizottság által végzett funkcionális elemzésének, valamint a Bizottság azon következtetésének vitatására irányulnak, amely szerint e jogalanynak kell a tesztelendő jogalanynak lennie.
- 169 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozat 9.2.1.1.1. szakaszában (e határozat (419)–(429) preambulumbekkezdése) a Bizottság ismertette a LuxSCS által a kapcsolt üzlet keretében ellátott feladatokat.
- 170 Amint azt a megtámadott határozat (418) preambulumbekkezdése összefoglalja, a Bizottság elemzése lényegében a következő három fő állításon alapul. Először is úgy ítélte meg, hogy a LuxSCS nem látott el az immateriális eszközök frissítéséhez, fejlesztéséhez, kezeléséhez és üzemeltetéséhez kapcsolódó „aktív” funkciókat, a LuxOpCo-nak adott kizárólagos engedély miatt erre nem jogosult, és erre nem is képes. Ezt követően a Bizottság jelezte, hogy álláspontja szerint a LuxSCS nem használta fel az ezen immateriális eszközökhöz kapcsolódó eszközöket, hanem csupán passzív módon birtokolta az említett eszközök tulajdonjogát és az KMM alapján az ez utóbbiakra vonatkozó engedélyt. Végül rámutatott, hogy a LuxSCS nem vállalta és nem ellenőrizte az e tevékenységekhez kapcsolódó kockázatokat, továbbá ehhez nem rendelkezett működési és pénzügyi kapacitással sem.
- 171 A megtámadott határozat (429) preambulumbekkezdésében a Bizottság megállapította, hogy a vizsgált időszakban a LuxSCS által ténylegesen ellátottnak tekinthető funkciók kizárólag az immateriális eszközök „törvényes tulajdonjogának” a fenntartásával kapcsolatos funkciók voltak, noha ezeket a LuxOpCo ellenőrzése alatt végezte. Amint ugyanis a megtámadott határozat (418) és (430) preambulumbekkezdéséből kitűnik, a LuxSCS pusztán „passzívan” birtokolta az immateriális eszközöket.
- 172 Ezt követően a megtámadott határozatnak „A LuxSCS által használt eszközök” című 9.2.1.1.2. szakaszában és különösen e határozat (430) preambulumbekkezdésében a Bizottság lényegében ismét emlékeztetett arra, hogy a LuxSCS pusztán az immateriális eszközök passzív birtokosa. A megtámadott határozat (431) preambulumbekkezdésében a Bizottság vitatta, hogy a LuxSCS az immateriális eszközöket hasznosította volna azáltal, hogy a LuxOpCo részére licencia keretében

átruházta azokat. A megtámadott határozat (432) preambulumbekkezdésében megismételte álláspontját, amely szerint a LuxSCS semmiféleképpen nem volt képes az immateriális eszközök tényleges felhasználására.

- 173 Végül a megtámadott határozatnak „A LuxSCS által viselt kockázatok” című 9.2.1.1.3. szakaszában (e határozat (436)–(446) preambulumbekkezdése) a Bizottság elemezte a LuxSCS által viselt kockázatokat, mivel e kockázatok relevánsak voltak a licenciamegállapodás keretében. Az említett határozat (446) preambulumbekkezdésében e tekintetben megállapította, hogy nem tekinthető úgy, hogy a LuxSCS tényleges kockázatot viselt az Amazon immateriális eszközeinek frissítésével, fejlesztésével, kezelésével és üzemeltetésével összefüggésben, továbbá pénzügyileg nem volt képes ilyen kockázatok vállalására.
- 174 Ezenfelül a megtámadott határozatnak „A LuxSCS vállalatnak kellene lennie a tesztelt résznek [helyesen: félnek]” című 9.2.1.4.1. szakaszában a Bizottság lényegében azt állította, hogy el kell kerülni a birtokolt eszközök összetettségének és az érintett csoporton belüli ügyletben részt vevő felek által ellátott feladatok összetettségének összekeverését (a megtámadott határozat (546) preambulumbekkezdése). Ezt követően kifejtette, hogy semmi sem alapozza meg azt az állítást, amely szerint egy csoporthoz tartozó kapcsolt vállalkozás, amely immateriális eszközt ruház át licencia keretében a csoport egy másik társaságára, összetettebb funkciókat lát el, mint az utóbbi társaság, pusztán amiatt, hogy az ő törvényes tulajdonában van egy összetett eszköz (a megtámadott határozat (546) preambulumbekkezdése). Következésképpen álláspontja szerint a luxemburgi adóhatóságnak el kellett volna utasítania az Amazon azon állítását, amely szerint az immateriális eszközök pusztán törvényes tulajdonjoga önmagában „egyedi hozzájárulásnak” minősül. Inkább egy olyan funkcionális elemzést kellett volna megkövetelnie, amely kimutatja, hogy a LuxSCS „egyedi és értékes funkciókat” lát el (a megtámadott határozat (547) preambulumbekkezdése). Végül a Bizottság szerint, noha a vizsgált időszakban a LuxSCS volt az immateriális eszközök törvényes tulajdonosa, a megtámadott határozat 9.2.1.1. szakaszában elvégzett funkcionális elemzés azt bizonyítja, hogy e társaság semmilyen „aktív” és lényeges funkciót nem gyakorolt azok frissítésével, fejlesztésével, karbantartásával vagy üzemeltetésével kapcsolatban (a megtámadott határozat (548) preambulumbekkezdése).
- 175 A Bizottságnak a LuxSCS funkcióira vonatkozó értékelése nagyrészt átfedésben van a LuxSCS által használt eszközökre vonatkozó értékelésekkel. Ugyanez vonatkozik a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon által ezen értékelésekkel szemben felhozott érvekre. Ezen érveket tehát együttesen kell elemezni, majd át kell térni a LuxSCS által vállalt kockázatokra vonatkozó érvek elemzésére, annak vizsgálata érdekében, hogy a Bizottság helyesen állapította-e meg, hogy a LuxSCS-t kell a tesztelendő jogalanynak tekinteni.

– *A LuxSCS funkcióiról és eszközeiről*

- 176 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja a Bizottságnak a LuxSCS funkcióira vonatkozó állításait. Ezzel szemben a LuxSCS immateriális eszközei tekintetében egyetértenek abban, hogy ez utóbbiak „egyediek és értékesek” voltak, anélkül azonban, hogy meghatároznák e kifejezéseket.
- 177 Először is a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon azt kifogásolja, hogy a Bizottság nem vette figyelembe azt a tényt, hogy az OECD irányelvek 1995. évi változata úgy rendelkezett, hogy az immateriális eszközökkel rendelkező fél általában nem a tesztelt fél az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása során. E tekintetben a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon hangsúlyozza, hogy a LuxSCS egyedi és értékes immateriális eszközökkel rendelkezett. A LuxSCS

által rendelkezésre bocsátott technológia központi szerepet játszott az Amazon-csoport európai tevékenységeinek fejlesztésében. Ezek az immateriális eszközök elengedhetetlenek voltak az Amazon-csoport valamennyi európai tevékenysége számára. Ezenkívül a Luxemburgi Nagyhercegség hangsúlyozza, hogy az immateriális eszközökre vonatkozó licencia LuxOpCo-nak való megadása révén a LuxSCS biztosította a LuxOpCo javára az ATI és az A 9 által az Egyesült Államokban végzett fejlesztési tevékenységek előnyeit, és lehetővé tette számára ezen eszközök optimális kiaknázását. Következésképpen a LuxOpCo-nak a LuxSCS részére nemcsak e társaság hozzájárulásaiért kell fizetnie, hanem közvetve az Amazon-csoporthoz tartozó amerikai jogalanyok részére is ez utóbbiak hozzájárulásaiért.

- 178 Másodszor, a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja a Bizottság álláspontját, amely abban áll, hogy különbséget tesz az úgynevezett „aktív” és az úgynevezett „passzív” funkciók között, és csak az utóbbi funkciókat veszi figyelembe a funkcionális elemzés céljából. Ezzel összefüggésben azt is kifogásolják, hogy a Bizottság a funkcionális elemzés során nem vette figyelembe, hogy a LuxSCS a kapcsolt ügylet keretében az immateriális eszközöket a LuxOpCo rendelkezésére bocsátotta. Az Amazon hozzáteszi, hogy az immateriális eszközöknek a LuxOpCo részére adott licencia révén történő rendelkezésre bocsátása ezen eszközök LuxSCS általi hasznosításának minősül, amint arra az OECD irányelvek 2017. évi változatának 6.32. pontja ajánlást tesz.
- 179 Harmadszor, a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon arra hivatkozik, hogy a LuxSCS a Bizottság állításával ellentétben egyedi és értékes feladatokat látott el. Ezzel összefüggésben többek között megjegyzik, hogy a KMM-ben való részvétele révén a LuxSCS hozzájárult az immateriális eszközök folyamatos fejlesztéséhez, noha nem rendelkezett munkavállalókkal. A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon szerint továbbá az ATI és az A 9 amerikai jogalanyok hozzájárulásait, azaz a szellemi tulajdon folyamatos frissítését és fejlesztését a LuxSCS-nek kell tulajdonítani, vagy azokat úgy kell tekinteni, mint amelyek a LuxSCS hozzájárulásainak részét képezik. Véleményük szerint a LuxSCS ily módon olyan „egyedi és értékes” funkciókat látott el, amelyek igazolják, hogy a LuxSCS-t az ügylet legösszetettebb felének tekintsük. Az Amazon ezenkívül arra hivatkozik, hogy az, hogy a LuxSCS képes volt-e teljes egészében önállóan, és anélkül működtetni egy elektronikus kereskedelmi vállalkozást, hogy egy másik jogalanyok licenciat adott volna az immateriális eszközökre, vagy nem, nem releváns a tevékenységei egyedi jellegének értékelése szempontjából.
- 180 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 181 A Bizottság hangsúlyozza, hogy a LuxSCS csak „passzívan” birtokolta az immateriális eszközöket, és azokat ténylegesen nem használta fel. Egy egyedi és értékes immateriális eszköz pusztán tulajdonjoga nem elegendő annak megállapításához, hogy e jogalany összetett. A jelen ügyben ez nem elegendő a LuxOpCo által termelt szinte teljes nyereség LuxSCS-nek tulajdonításának igazolására sem, még akkor sem, ha a LuxOpCo egyetlen tevékenysége sem lenne végezhető az immateriális eszközökhöz való hozzáférés nélkül. A licenciamegállapodás megkötését követően a LuxSCS már nem volt jogosult az eszközök használatára, és arra nem is volt képes. Kizárólag a LuxOpCo használta fel az immateriális eszközöket kereskedelmi tevékenysége keretében. Ezzel összefüggésben a Bizottság emlékeztet arra is, hogy a LuxSCS nem rendelkezett munkavállalókkal, és nem volt képes ellátni az immateriális eszközök frissítésével, fejlesztésével és üzemeltetésével összefüggő feladatokat.

- 182 Ezenfelül a Bizottság szerint a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon tévesen hivatkozik az Amazon-csoport Egyesült Államokban található jogalanyainak hozzájárulásaira (lásd a fenti 179. pontot), mivel az utóbbiakat nem érinti a licenciamegállapodás, és a LuxSCS-től függetlenül járnak el. E jogalanyok immateriális eszközökkel kapcsolatos bármely esetleges funkciója, az a körülmény, hogy az Amazon.com a LuxSCS-t vagy a LuxOpCo-t irányította, illetve a belépési megállapodás és a KMM jellemzői tehát nem relevánsak a LuxSCS funkcionális elemzése szempontjából. Az ATI és az A 9 által végzett fejlesztési funkciók tehát nem tulajdoníthatók a LuxSCS-nek, mivel a KMM különböző felei saját nevükben és kockázataikra járnak el. A Bizottság arra hivatkozik, hogy mindenestre a belépési megállapodás és a KMM már rögzítette a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazást az ATI és az A 9 által az immateriális eszközökkel kapcsolatban ellátott feladatok után. Az amerikai jogalanyok és a LuxOpCo közötti, az immateriális eszközökkel kapcsolatos bármely más, csoporton belüli ügylet, amelynek létezését semmiféleképpen sem bizonyította sem a Luxemburgi Nagyhercegség, sem az Amazon, nem igazolja a LuxOpCo fennmaradó nyereségének a LuxSCS részére történő kifizetését.
- 183 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy – amint arra a Törvényszék a fenti 166. pontban már rámutatott – az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.43. pontja szerint „annak a kapcsolt vállalkozásnak, amelyre az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert alkalmazzák, azon vállalkozásnak kell lennie, amely kapcsán a legszorosabban összehasonlítható ügyletekre vonatkozóan megbízható adatok azonosíthatók”, és hogy „ez gyakran azt jelenti, hogy a legkevésbé összetett kapcsolt vállalkozást kell választani az ügylet által érintett vállalkozások közül, amely nem rendelkezik értékes immateriális javakkal vagy egyedi eszközökkel”. Az „egyedi” vagy „értékes eszköz” fogalmát az OECD irányelvek 1995. évi változata nem fejti ki kifejezetten.
- 184 Az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.43. pontjából kitűnik, hogy ezen irányelvek azt ajánlották, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából ne az egyedi és értékes eszközökkel rendelkező felet vegyék figyelembe tesztelendő félként, hanem vele szemben egy, a kapcsolt ügyletben részt vevő másik jogalanyt részesítsenek előnyben. Az említett 3.43. pont mögött meghúzódó logika szerint általában nehezebb megbízható összehasonlítható vállalkozásokat találni a kapcsolt ügyletben részt vevő, egyedi és értékes immateriális eszközökkel rendelkező fél vizsgálatához. E felfogás tűnik ki az OECD irányelvek 1995. évi változatának 6.26. pontjából is. E pont szerint jelentős értékű immateriális javak fennállása esetén nehéz lehet azonosítani független vállalkozások közötti összehasonlítható ügyleteket. Ugyanezen pontból kitűnik, hogy az összehasonlítható vállalkozások azonosítása nehezebb lenne az egyedi vagy értékes immateriális eszközök pusztá birtoklása miatt. Meg kell állapítani, hogy az OECD irányelvek 1995. évi változatának 6.26. pontja azon az előfeltevésen alapul, hogy egy immateriális eszköz akkor tekinthető „egyedinek”, ha ezen eszköz tekintetében nincs összehasonlítható eszköz. Egy immateriális eszköz akkor „értékes”, ha jelentős bevétel elérését teszi lehetővé. Egyébiránt meg kell állapítani, hogy ez az értelmezés megfelel az OECD irányelvek 2017. évi változatának 6.17. pontjában szereplő fogalom meghatározásnak. Ebből a pontból következik, hogy az „egyedi és értékes immateriális eszközök” azok, amelyek először is nem hasonlíthatók össze a potenciálisan összehasonlítható ügyletekben részt vevő felek által felhasznált immateriális eszközökkel, másodszor pedig amelyeknek az ügyletekben való felhasználása jelentősebb jövőbeni gazdasági nyereséget eredményezhet, mint amelyet az említett immateriális eszközök hiányában elérhetnének.
- 185 A jelen ügyben először is nem vitatott, hogy a LuxSCS rendelkezett az Amazon-csoport európai immateriális eszközeire vonatkozó jogokkal, és a licenciamegállapodás értelmében ezen eszközöket a LuxOpCo rendelkezésére bocsátotta.

- 186 E tekintetben a fenti 4. és 5. pontban említett elemek kiegészítéseként ki kell emelni, hogy az ATI és a LuxSCS között 2005. január 1-jén létrejött átruházási megállapodás értelmében, amely a belépési megállapodás egyik összetevője, a LuxSCS-re ruházták át ezen eszközök egy részének tulajdonjogát (lásd az említett megállapodás 3.1. és 3.2. pontját), vagyis többek között és lényegében az európai internetes domainneveket, mint az amazon.co.uk, az amazon.fr és az amazon.de.
- 187 Továbbá, az ATI és a LuxSCS között 2005. január 1-jén kötött licenciamegállapodás értelmében a LuxSCS az Amazon-csoport 2005-ben már létező immateriális eszközeinek nagy részét, vagyis a technológiát, a találmányokat, a szabadalmakat, a védjegyeket, az ügyfelekhez fűződő jogokat stb. anélkül használhatta fel Európában, hogy a LuxSCS e hasznosítási joga kizárólagos jog lett volna.
- 188 Ezenfelül a KMM 6.2. pontjának a) alpontja és 6.3. pontjának a) alpontja értelmében a LuxSCS nem kizárólagos engedéllyel rendelkezett az A 9 és az ITA 2005 után kifejlesztett szellemi tulajdonára, valamint a LuxSCS törvényes tulajdonában álló immateriális eszközökből 2005 után kifejlesztett származékos művek tulajdonára.
- 189 Végül a LuxSCS licencia- és átruházási megállapodásokat kötött szellemi tulajdonjogokról (Intellectual Property Assignment and License Agreement) a kapcsolódó európai társaságokkal, amelyek értelmében megkapta a bejegyzett védjegyeket és szellemi tulajdonjogokat azokon az európai weboldalakon, amelyek az utóbbiak birtokában voltak.
- 190 Így azok az immateriális eszközök, amelyek felett a LuxSCS jogokkal rendelkezett, a szellemi tulajdonjogok alábbi három kategóriáját foglalták magukban: a technológiát, a marketinggel kapcsolatos immateriális eszközöket és a vevőadatokat. A technológia teljes skálát tartalmazott, amely magában foglalta az Amazon-csoport tevékenységének valamennyi aspektusát, többek között az e csoport szoftverplatformjára vonatkozó technológiákat, a weboldal megjelenését, a katalógust, a rendeléskezelést, a logisztikát, a keresési és navigációs funkciókat, az ügyfélszolgálatot és a személyreszabási funkciókat.
- 191 Másodszor rá kell mutatni arra, hogy bár a Bizottság azt állítja, hogy a LuxSCS nem látott el az immateriális eszközökkel összefüggő „egyedi és értékes funkciókat”, nem vitatja a LuxSCS tulajdonában álló és a kapcsolt ügylet keretében a LuxOpCo rendelkezésére bocsátott „immateriális eszközök egyedi és értékes jellegét”.
- 192 Közelebbről, a Bizottság nem vitatta alátámasztott módon az Amazon azon állítását, amely szerint a technológia egyedi volt, mivel nem voltak összehasonlítható elemek, és alapvető szerepet játszott az Amazon-csoport európai kereskedelmi tevékenységeinek különböző aspektusaiban, és így jelentős bevételek elérését tette lehetővé. Ezenfelül meg kell állapítani, hogy nem kérdéses az – amint azt az Amazon állítja –, hogy a technológia nélkül a csoport kereskedelmi tevékenységei nem érhettek volna el ilyen mértéket, és nem tudtak volna ilyen sikert elérni Európában, ahogy egyébként a világ más régióiban sem. Meggyőző a Luxemburgi Nagyhercegség azon állítása is, amely szerint a vizsgált időszak során az Amazon-csoport a technológiájára támaszkodott, amely versenyszempontból megkülönböztető elemként a „»business model[jé]nek« (vállalkozási modelljének) középpontját” képezte abban az értelemben, hogy éppen ez a technológia volt az az egyedi és értékes hozzájárulás, amely lehetővé tette (és jelenleg is lehetővé teszi) az Amazon-csoport számára, hogy továbbra is versenyképes legyen egy magas versennyel és szűk árakkal jellemezhető környezetben. Egyébiránt a megtámadott határozat (338) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy még az Amazon-csoport versenytársainak egy része is elismeri, hogy „nagyon agresszív [stratégiája miatt] a technológiai befektetés terén” az

Amazon-csoport kiskereskedelmi értékesítési platformja „jelenleg nehezen behozható versenyelőnyt [biztosít] számára”. A technológiát illetően tehát olyan eszközről volt szó, amellyel kapcsolatban nem állt rendelkezésre összehasonlítható elem.

- 193 E tekintetben egyébként hangsúlyozni kell, hogy nem szükséges megvizsgálni a Bizottság azon érveit, amelyek annak kifejtésére irányulnak, hogy pusztán a technológia nem volt elegendő az Amazon-csoport európai kereskedelmi tevékenységeinek működtetéséhez, és hogy a LuxOpCo alkalmazottai által ellátott személyi funkciók szintén fontosak voltak. Ezek az érvek ugyanis, még ha feltételezzük is, hogy megalapozottak, nem kérdőjelezik meg azt a megállapítást, amely szerint a technológia alapvető szerepet játszott az Amazon-csoport európai kereskedelmi tevékenységeiben, és így egyedi és értékes eszközt képezett.
- 194 Az Európában lajstromozott védjegyeket illetően meg kell állapítani, hogy az ügy irataiból nem tűnik ki, hogy abban az időpontban, amikor a LuxSCS-re átruházták ezeket az eszközöket – amelyek már az Amazon-csoport nemzetközi hírnevét élvezték –, az európai piacon léteztek volna hasonló eszközök. Meg kell tehát állapítani, hogy a szóban forgó védjegyek egyediek voltak. Nem vitatott, hogy felhasználásuk jelentős bevételeket eredményezett Európában. E védjegyek tehát „értékesek” is voltak. Ami a vevőadatokat illeti, azok vonatkozásában sem álltak rendelkezésre összehasonlítható adatok, és továbbá azok jelentős nyereséget tettek lehetővé. Meg kell tehát állapítani, hogy ezek az immateriális eszközök is egyediek és értékesek voltak.
- 195 E körülmények között, figyelemmel az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.43. pontjára, és arra, hogy az Amazon-csoport immateriális eszközei és különösen a technológia a LuxSCS által végrehajtott kapcsolt ügylet keretében egyedi és értékes eszközöknek minősültek, nem róható fel a luxemburgi adóhatóságnak, hogy a 2003. évi transzferárazási jelentés szerzőihez hasonlóan azt állapította meg, hogy az OECD irányelvek 1995. évi változata szerint helyes volt a LuxSCS-től eltérő társaságot kiválasztani tesztelendő félként. Egyébiránt, noha – amint arra a Bizottság a megtámadott határozat 681. lábjegyzetében utalt – az OECD irányelvek 2017. évi változata szerint a passzív birtokos nem lehet a legösszetettebb fél, tehát az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása keretében lehet a tesztelendő fél, meg kell állapítani, hogy a vizsgált időszakban, amelyet a jelen ügyben kizárólag az OECD irányelvek 1995. évi változata alapján kell vizsgálni, nem ez volt a helyzet.
- 196 Úgy tűnik, hogy a T-318/18. sz. ügyben benyújtott ellenkérelem 83. pontjában a Bizottság azt kívánja hangsúlyozni, hogy az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.43. pontja szerint a tesztelendő fél kiválasztása csak „gyakran” jelenti azon kapcsolt vállalkozás kiválasztását, amelyik „a legkevésbé összetett [...] az ügylet által érintett vállalkozások közül[, és] amely nem rendelkezik értékes immateriális javakkal vagy egyedi eszközökkel”, anélkül azonban, hogy e tekintetben abszolút szabályról lenne szó. Amennyiben a Bizottság azt kívánja állítani, hogy az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.43. pontjában foglalt szabály nem abszolút szabály, hanem olyan szabály, amelytől el lehet tekinteni, ha az érintett kapcsolt ügylethez kapcsolódó sajátos körülmények azt indokolják, meg kell állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban nem fejtette ki, hogy ezt az ajánlást miért kell elvetni a jelen ügyben. A Bizottság nem bizonyította, hogy a luxemburgi adóhatóságoknak a jelen ügyben érintett kapcsolt ügylet egyik sajátossága, azaz a licenciamegállapodás miatt el kellett volna térniük az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.43. pontjában foglalt szabálytól.
- 197 Másodszor és mindenestre meg kell állapítani, hogy a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a LuxSCS a szellemi tulajdonának fenntartására vonatkozó feladatokon kívül nem látott el semmilyen „aktív és kritikus” funkciót az immateriális eszközök vonatkozásában (lásd a

megtámadott határozat (420) preambulumbeközdését), illetve „semilyen aktív és lényeges funkciót” az immateriális eszközökkel kapcsolatban (lásd az említett határozat (548) preambulumbeközdését), vagy „olyan tevékenységet, ami növeli az immateriális javak értékét” (lásd ugyanezen határozat (526) preambulumbeközdését).

- 198 Először is a Bizottság által az ügynevezett „passzív” birtoklás (a megtámadott határozat (418) és (430) preambulumbeközdése) és az immateriális eszközök „aktív” birtoklása, illetve az „aktív” és „passzív” funkciók (a megtámadott határozat (548) preambulumbeközdése) között tett megkülönböztetést illetően a Luxemburgi Nagyhercegséghez és az Amazonhoz hasonlóan meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben releváns OECD irányelvek nem írnak elő ilyen különbségtételt.
- 199 Az OECD irányelvek 1995. évi változatának 1.20. pontjában ugyanis pusztán az szerepel, hogy általában, amikor valamely kapcsolt ügylet keretében megállapított díjazás szokásos piaci ár elvének megfelelő jellegét kell meghatározni, meg kell vizsgálni, hogy ez a díjazás megfelel-e „az egyes vállalkozások által végzett tevékenységek[nek]”, és hogy „a felek által vállalt tevékenységek összehasonlítására van szükség”.
- 200 Kétségtől nem kizárt, hogy az OECD irányelvek 1995. évi változatának 1.20. pontját úgy lehet értelmezni, hogy a „vállalt” kifejezés az ügynevezett „aktív” funkciókra utal.
- 201 Az OECD irányelvek 1995. évi változatának 1.20. pontjából azonban nem következik egyértelműen, hogy kizárólag az „aktív” funkciók vehetők figyelembe az ügyletben részt vevő felek funkcionális elemzése céljából. E pontból az sem következik, hogy valamely jogalany nem tekinthető funkciókat „vállalónak” vagy „ellátónak”, ha bizonyos eszközökkel rendelkezik, és pusztán például azok frissítését vagy fejlesztését finanszírozza.
- 202 Ezenfelül hangsúlyozni kell, hogy az OECD irányelvek 1.22. pontja szerint „érdekes és hasznos [lehet], ha az ellátott feladatok azonosítása és összehasonlítása során figyelembe vesszük azokat az eszközöket, amelyeket aktivizálnak vagy aktivizálni fognak”, és hogy „e tekintetben figyelembe kell venni a felhasznált eszközök típusát (gyárak, berendezések, immateriális elemek stb.) és jellemzőiket (kor, piaci érték, elhelyezkedés, ipari tulajdonjogok fennállása stb.)”. Másként fogalmazva, az ellátott feladatok vizsgálata során érdemes figyelembe venni azt, ha valamely társaság a kapcsolt ügylet keretében eszközöket bocsát rendelkezésre. Ebből tehát az következik, hogy a Bizottság állításával ellentétben az immateriális eszközök rendelkezésre bocsátását figyelembe kellett venni a csoporton belüli ügyletben részt vevő fél által ellátott vagy vállalt funkciók vizsgálata során, anélkül hogy az „aktív” és a „passzív” funkciók közötti különbségtétel releváns lenne.
- 203 Másodszor, ha feltételezzük, hogy a Bizottság valóban különbséget tehetett a „passzív” és az „aktív” funkciók között, úgy tévesen jutott arra a következtetésre – amint az a megtámadott határozat (420) preambulumbeközdéséből kitűnik –, hogy a LuxSCS az immateriális eszközök pusztán passzív birtokosa, továbbá hogy az immateriális eszközök fenntartására szorítkozott, és semmilyen más aktív szerepet nem lehet neki tulajdonítani.
- 204 Egyrészt a Bizottság elmulasztotta figyelembe venni azt a tényt, hogy a LuxSCS ténylegesen felhasználta az említett eszközöket azáltal, hogy azokat a licencmegállapodás útján díjfizetés ellenében bocsátotta a LuxOpCo rendelkezésére.

- 205 Nem vitatott ugyanis, hogy a licenciamegállapodás értelmében a LuxSCS licenciába adta a LuxOpCo számára az Amazon immateriális eszközeinek összességét az európai területen. E megállapodás nemcsak a belépési megállapodásban és a KMM-ben hivatkozott immateriális eszközök összességére vonatkozott, hanem azon immateriális eszközökre és különösen védjegyekre is, amelyeket 2006-ban szerzett meg kapcsolódó európai társaságoktól, valamint az azokból eredő származtatott jogokra is. Márpedig az immateriális eszközök LuxOpCo részére díjfizetés ellenében történő licenciába adása ezen eszközök hasznosításának minősül, ami aktív funkció gyakorlásával egyenértékű.
- 206 Ez a hasznosítás az immateriális eszközök LuxSCS általi felhasználásának felel meg, amelynek állítólagos hiányát a Bizottság a megtámadott határozat (430)–(432) preambulumbekkezdésében kifogásolja.
- 207 Az immateriális eszközöknek a LuxSCS által a licenciamegállapodás keretében a LuxOpCo rendelkezésére bocsátása útján történő hasznosítása megfelel a Bizottság által a T-318/18. sz. ügyben benyújtott ellenkérelem 83. pontjában javasolt kritériumnak is. E kritérium szerint az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.43. pontjában szereplő, a fenti 183. és 184. pontban említett szabályt az említett iránymutatás szerzői „abból kiindulva [alkották meg], hogy egy kapcsolt ügyletben értékes immateriális eszközökkel rendelkező fél az, [...] aki azokat az ügylettel kapcsolatban aktív feladatok ellátása keretében [...] felhasználja”. E tekintetben, anélkül hogy meg kellene állapítani, hogy a Bizottság megalapozottan tekintheti-e úgy, hogy az említett pontot úgy kell értelmezni, mintha az megkövetelné az immateriális eszközök meghatározott felhasználását, meg kell állapítani, hogy a LuxSCS immateriális eszközeinek a LuxOpCo rendelkezésére bocsátása a licenciamegállapodás keretében a Bizottság által elfogadott értelemben vett felhasználásnak minősül.
- 208 Másrészt meg kell állapítani, hogy a LuxSCS a KMM alapján nyújtott pénzügyi hozzájárulása révén hozzájárult az immateriális eszközök fejlesztéséhez. Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy – amint az már a fenti 4. pont második franciabekezdésének utolsó mondatában is szerepel – a LuxSCS-nek éves szinten részt kellett vállalnia a KMM fejlesztési programjához kapcsolódó költségekből.
- 209 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az OECD irányelvek 1995. évi változatából nem tűnik ki, hogy a költségmegosztási megállapodáshoz való pénzügyi hozzájárulás nem tekinthető az ilyen megállapodás tárgyát képező eszközök fejlesztésében való tényleges részvételnek. Ellenkezőleg, az OECD irányelvek 1995. évi változatának 8.15. pontjából – amely a költségmegosztási megállapodásokat illetően kimondja, hogy „[a]z egyes résztvevők hozzájárulásának relatív értékét valószínűleg nem könnyű meghatározni, kivéve ha valamennyi hozzájárulást teljes egészében készpénzben fizetik be” – az következik, hogy az ilyen költségmegosztási megállapodáshoz való pénzügyi hozzájárulás lehet érvényes és értékes hozzájárulás, függetlenül attól a kérdéstől, hogy a pénzügyi hozzájárulást nyújtó jogalany más jellegű hozzájárulásokat is szolgáltat-e. Bizonyos esetekben ugyanis nem kizárt, hogy a csoporton belüli ügyletbe nyújtott pénzügyi hozzájárulás az ügylet (kereskedelmi) sikerének egyetlen mozgatója lehet.
- 210 Ráadásul a KMM 6.3. pontjának b) alpontja és 6.4. pontja alapján a LuxSCS a költségekben való részvétele ellenében az A 9-cel együtt az Egyesült Államokban folyamatosan frissített és fejlesztett immateriális eszközök egy részének társtulajdonosává vált. E frissítéseket és fejlesztéseket a LuxSCS folyamatosan a LuxOpCo rendelkezésére bocsátotta a licenciamegállapodás alapján, így úgy tekinthetjük, hogy a LuxOpCo szempontjából azok a

LuxSCS-nek, nem pedig az amerikai jogalanyoknak tudhatók be. A licenciamegállapodás keretében az immateriális eszközök frissítésének és fejlesztésének eredményeit a LuxSCS-nek tudják be.

- 211 A fentiekből tehát az következik, hogy a Bizottság tévesen állapította meg a megtámadott határozat (429) preambulumbekkezdésében, hogy „a LuxSCS által ténylegesen végzettnek tekinthető funkciók kizárólag az immateriális eszközök törvényes tulajdonjogának a fenntartásával kapcsolatos funkciók voltak”. Egyrészt a Bizottság által alkalmazott, az aktív és passzív funkciók közötti megkülönböztetésre irányuló kritérium nem releváns. Másrészt, még ha el is kellene fogadni ezt a kritériumot, meg kell állapítani, hogy a LuxSCS a LuxOpCo rendelkezésére bocsátotta az immateriális eszközöket, és a KMM-hez való pénzügyi hozzájárulása révén hozzájárult azok fejlesztéséhez. E funkciókat a Bizottságnak figyelembe kellett volna vennie a LuxSCS funkcionális elemzése, valamint a tesztelendő fél kiválasztása során.
- 212 E következtetést nem kérdőjelezi meg a Bizottság által hivatkozott többi érv sem.
- 213 Először is, nem lehet elfogadni a Bizottság által a megtámadott határozat (420) és (421) preambulumbekkezdésében végzett és a jelen keresetben megismételt értékelést (lásd a fenti 181. pontot), amely szerint a LuxSCS „nem tudott aktív és kritikus módon funkciót ellátni [az immateriális] javak frissítésével, fejlesztésével, kezelésével vagy ilyen irányú üzemeltetésével kapcsolatban”, mivel a LuxSCS „többé nem volt jogosult az immateriális javak gazdasági üzemeltetésére az Amazon[-csoport] európai tevékenységei keretében”.
- 214 A Bizottság ugyanis e megállapítást a megtámadott határozatban többször megismételt azon állításra alapította, amely szerint a LuxOpCo „visszavonhatatlan” és „kizárólagos” engedélyt kapott a LuxSCS-től (lásd például a megtámadott határozat (116), (419), (431), (438), (442) és (450) preambulumbekkezdését), ami megfosztotta a LuxSCS-t az immateriális eszközök hasznosításának minden lehetőségétől.
- 215 E tekintetben elegendő arra emlékeztetni, hogy az engedély adása már hasznosításnak minősül.
- 216 Másodszor, a fenti 211. pontban említett következtetést nem kérdőjelezi meg a Bizottságnak a megtámadott határozat (421) preambulumbekkezdésében szereplő és a jelen kereset keretében is megismételt értékelése (lásd a fenti 181. pontot), amely szerint a LuxSCS nem volt képes funkciók ellátására, mivel nem rendelkezett alkalmazottakkal.
- 217 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Bizottság állításával ellentétben az, hogy a LuxSCS képes volt-e teljesen egyedül egy elektronikus kereskedelmi vállalkozást működtetni, vagy sem, nem releváns a LuxSCS immateriális eszközök hasznosításával összefüggő funkcióinak értékelése szempontjából. Amint ugyanis azt a Törvényszék a fenti 204. pontban kifejtette, a LuxSCS ténylegesen hasznosította az immateriális eszközöket azáltal, hogy a LuxOpCo részére licencia keretében átruházta azokat.
- 218 Ezenkívül a Bizottság állításával ellentétben nem volt szükséges, hogy a LuxSCS saját alkalmazottakkal rendelkezzen az immateriális eszközök folyamatos fejlesztéséhez való hozzájárulás érdekében. A LuxSCS ugyanis a KMM-hez való pénzügyi hozzájárulása révén hozzájárult ahhoz.

- 219 Harmadszor, a fenti 211. pontban említett következtetést nem kérdőjelezi meg a Bizottság azon érve, amely szerint a LuxSCS által az immateriális eszközök fejlesztéséhez nyújtott pénzügyi hozzájárulás teljes mértékben mesterséges volt, mivel az immateriális eszközök fejlesztésének finanszírozása a LuxOpCo számláiból származott, ami azt jelentette, hogy a LuxOpCo látta el a KMM által a LuxSCS-nek tulajdonított valamennyi funkciót.
- 220 A LuxSCS által a KMM alapján rá háruló pénzügyi kötelezettségek teljesítésére használt tőke eredete ugyanis nem releváns, így az sem, hogy e tőke a LuxOpCo által fizetett díjból származott. Az OECD irányelvek 1995. évi változata nem követeli meg, hogy a befektetett tőke meghatározott forrásból származzon. Nem kizárt, hogy e tőke a szóban forgóhoz hasonló díjból eredjen, vagy más jövedelemforrásból, például kölcsönből származzon.
- 221 Mindenesetre nem vitatott, hogy a LuxSCS a díjból származó jövedelem mellett saját tőkével is rendelkezett. Márpedig, amint arra a Luxemburgi Nagyhercegség rámutatott, a LuxSCS a LuxOpCo beavatkozása nélkül a saját tőkéjéből fedezhette a működésének első éveiben keletkezett veszteségeket. 2006-ban a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetett díj összege egyébként jóval alacsonyabb volt, mint a LuxSCS által a belépési megállapodás és a KMM alapján teljesített kifizetések.
- 222 Harmadszor, a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja a Bizottságnak a többek között a megtámadott határozat (407) és (547) preambulumbeközlésében szereplő azon értékelését, amely szerint a LuxSCS nem tekinthető úgy, mint amely „egyedi és értékes” funkciókat látott el (lásd a megtámadott határozat (407) és (547) preambulumbeközlését).
- 223 Az „egyedi és értékes funkció” fogalmát illetően hangsúlyozni kell, hogy az OECD irányelvek 1995. évi változata nem használja e kifejezést. Csak az „egyedi és értékes eszközök” kifejezés szerepel több alkalommal, többek között az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerre és a nyereségmegosztás módszerére vonatkozó szakaszokban, leggyakrabban immateriális eszközökre (fejlesztés vagy tulajdon) való hivatkozás kapcsán (lásd például az említett irányelvek 1.8., 3.19., 3.43. és 6.26. pontját).
- 224 Ezzel szemben csak az OECD irányelvek jelen ügyben nem releváns 2017. évi változatában van szó egyértelműen „egyedi és értékes” funkciókról vagy hozzájárulásokról, és ott tesznek különbséget egyrészt az „egyedi és értékes funkciók”, másrészt pedig a „rutinfunkciók” között. Amint azt a Törvényszék már a fenti 184. pontban megállapította, az OECD irányelvek 2017. évi változatának 6.17. pontja tartalmazza az „egyedi és értékes eszközök” fogalmának meghatározását. Ezzel szemben, noha az OECD irányelvek szerzői a 2017. évi változatban gyakran használják az „egyedi és értékes funkciók” fogalmát, e tekintetben semmilyen meghatározást nem adnak.
- 225 A felperes és az alperes pontosították, hogy mit értenek a „rutinfunkciók” vagy „gyakori funkciók” kifejezések alatt. A tárgyaláson a Luxemburgi Nagyhercegség rámutatott arra, hogy valamely jogalany akkor lát el „rutinfunkciókat”, amikor szokásos feladatokat végez, azaz olyan feladatokat, amelyeket más vállalkozások is elláthatnának. Lényegében tehát olyan funkciókról van szó, amelyek tekintetében könnyen találhatók összehasonlítható vállalkozások. Az Amazon a maga részéről a tárgyaláson hangsúlyozta, hogy a „rutinfunkció” fogalma nem azt akarja jelenteni, hogy a szóban forgó funkcióknak nincs értékük, hanem hogy azok könnyen értékelhetők (angolul „benchmarked”) és díjazhatók. A Bizottság nem kérdőjelezte meg ezt az értelmezést. A T-318/18. sz. ügyben benyújtott ellenkérelem 14. pontjából (18. lábjegyzet) kitűnik, hogy a Bizottság szerint a „gyakori” kifejezés olyan funkciókra utal, amelyek nem egyediek, és amelyekkel

összehasonlítható elemek léteznek a szabad piacon. Hasonlóképpen, a T-816/17. sz. ügyben benyújtott ellenkérelem 17. pontjában (21. lábjegyzet) a Bizottság a „gyakori” funkciókat a „nem egyedi és értékes” funkciókkal állítja szembe.

- 226 A jelen ügyben nem kell meghatározni, hogy az OECD irányelvek 1995. évi változata alapján a Bizottság már vizsgálhatta-e az „egyedi és értékes funkció” fogalmának alkalmazásával az ár szokásos piaci ár elvének megfelelő jellegét, mivel e fogalmat már abban az időszakban is alkalmazták, amikor az OECD irányelvek 1995. évi változata volt alkalmazandó, még akkor is, ha e változat kifejezetten nem utalt e fogalomra, vagy pedig csak az OECD irányelvek 2017. évi változatának elfogadását követően lehetett e tekintetben figyelembe venni az „egyedi és értékes funkciók” fogalmához kapcsolódó kritériumot.
- 227 A felek ugyanis semmi esetre sem kérdőjelezték meg e kritérium relevanciáját, hanem egyetértenek abban, hogy ezt a kritériumot az érvek lényegét tekintve a helyzetük megítélése szempontjából releváns paraméternek tekintik. E tekintetben meg kell állapítani, hogy az „egyedi és értékes eszközök” fogalmának esetéhez hasonlóan (lásd a fenti 176. pontot), a felek nem határozták meg az „egyedi és értékes funkciók” fogalmát.
- 228 Az „egyedi és értékes funkciók” kifejezés jelentését illetően, a fenti 184. pontban megállapítottakhoz hasonlóan, és figyelembe véve e kifejezések felek általi értelmezését (lásd a fenti 225. pontot), a jelen ügy szempontjából azt kell megállapítani, hogy az „egyedi funkció” fogalma arra a helyzetre utal, amikor egy bizonyos funkció tekintetében nem áll fenn összehasonlítható funkció. Az „értékes funkció” fogalma többek között arra a tényre vonatkozik, hogy a szóban forgó funkció jelentős bevételek elérését teszi lehetővé. E tekintetben meg kell állapítani, hogy bár egy bizonyos funkció „egyediként” való megjelölése kizárja, hogy ugyanazt a funkciót „rutinnak” vagy „gyakorinak” lehessen minősíteni, ugyanezen érvelés nem alkalmazható az „értékes funkció” fogalmát illetően. Léteznek olyan „rutinfunkciók” vagy „gyakori” funkciók is, amelyek jelentős bevétel elérését teszik lehetővé, és amelyek ennél fogva „értékes funkcióknak” minősíthetők.
- 229 A jelen ügyben egyrészt, amint az a fenti 191. pontban kifejtésre került, nem vitatott, hogy a licenciamegállapodás tárgyát képező immateriális eszközök egyediek és értékesek voltak.
- 230 Másrészt a LuxSCS nemcsak hasznosította ezen egyedi és értékes immateriális eszközöket, amelynek jogosultja volt, hanem pénzügyileg is hozzájárult fejlesztésükhöz. Következésképpen a fenti 203–211. pontban kifejtettekből az következik, hogy a Bizottságnak az immateriális eszközökkel kapcsolatban a LuxSCS valamennyi funkcióját egyedinek és értékesnek kellett volna tekintenie. A megtámadott határozat (547) preambulumbekzdésében szereplő állítás, amely szerint a luxemburgi adóhatóságnak olyan funkcionális elemzést kellett volna megkövetelnie, amely igazolja, hogy a LuxSCS „egyedi és értékes funkciókat” látott el, tehát nem igazolt, és ezért azt el kell utasítani. Következésképpen, figyelemmel a LuxSCS funkcióira és eszközeire, nem meggyőző a Bizottság azon következtetése, amely szerint a LuxSCS-t kellett volna a tesztelendő félnek tekinteni.

– *A LuxSCS által vállalt kockázatokról*

- 231 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon lényegében arra hivatkozik, hogy a LuxSCS maga viseli az immateriális eszközökhöz kapcsolódó kockázatokat, míg a LuxOpCo csak a kiskereskedői tevékenységeihez kapcsolódó kockázatokat viseli. A LuxSCS ezenkívül az

immateriális eszközökkel összefüggő pénzügyi kockázatokat is vállalt, mivel eleget kellett tennie a belépési megállapodás és a KMM által előírt, a belépési költségek, valamint a KMM alapján az ATI és az A 9 részére fizetendő díjak megfizetésére irányuló kötelezettségének.

232 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

233 Közelebbről előadja, hogy sem a LuxSCS egyetlen ügyvezetőjének határozatai, sem a LuxSCS közgyűléseinek jegyzőkönyvei nem emlitenek a kockázatkezeléssel kapcsolatos kritikus döntéseket. Valójában a LuxSCS nem rendelkezett sem pénzügyi, sem működési kapacitással e kockázatok vállalására. A LuxSCS a belépési megállapodáshoz és a KMM-hez kapcsolódó költségeket csak a LuxOpCo által a licenciamegállapodás keretében fizetett díjak révén évente kapott finanszírozásnak köszönhetően tudta fedezni, így a LuxSCS tőkéje soha nem volt kitéve a kockázatnak. Ráadásul a LuxSCS jelentős kezdőtőke-hozzájárulásban részesült az anyavállalata részéről, amely a belépési díjat fedezte. Mindenesetre a LuxSCS a licenciamegállapodás értelmében átruházta a pénzügyi kockázatokat a LuxOpCo-ra. Ennélfogva a LuxSCS által vállalt kockázatok elméletiek, mivel a LuxSCS-nek lehetősége volt arra, hogy felmondja a licenciamegállapodást, és egy másik, kapcsolt vagy független félnek adjon licenciát. A LuxSCS pénzügyi kockázatai szintén elméletiek voltak, mivel a KMM-hez való pénzügyi hozzájárulását a LuxOpCo által fizetett díjból finanszírozták, és a KMM alapján teljesített kifizetések összege a LuxOpCo bevételeihez kapcsolódott.

234 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy mivel a LuxSCS az immateriális eszközök egy részének teljes tulajdonjogát az ATI-vel 2005. január 1-jén kötött átruházási megállapodás 3.1. pontjának megfelelően megszerezte, az immateriális eszközök mint olyanok létezéséhez kapcsolódó valamennyi kockázatot ő viselte. Olyan kockázatokról volt szó például, mint a harmadik személy általi vitatás vagy az immateriális eszközök megszűnése. Ez logikus következménye annak, hogy a LuxSCS volt ezen eszközök tulajdonosa. Az ATI-vel 2005. január 1-jén kötött licenciamegállapodás szempontjából a LuxSCS viselte az immateriális eszközöknek az ATI és A 9 amerikai jogalanyok általi fejlesztéséhez kapcsolódó kockázatokat is.

235 Mivel a vizsgált időszakban licenciával rendelkezett az ATI-vel 2005. január 1-jén kötött licenciamegállapodás 3.1. pontjában, valamint a KMM 6.1. és 6.2. pontjában hivatkozott immateriális eszközök másik részére vonatkozóan, a KMM-ben való részvétele folytán a LuxSCS viselte az e felhasznált eszközökhöz kapcsolódó pénzügyi kockázatokat. Közelebbről a KMM tagjai közötti költségmegosztást a KMM 4. és 5. pontjának megfelelően írták elő. A KMM e pontjai értelmében a LuxSCS volt köteles viselni az immateriális eszközök fejlesztésével kapcsolatos költségeket. Bár a költségek megosztása az Európában elért nyereségnek a világszinten elért nyereséghez viszonyított részétől függött, a költségek önmagukban teljesen függetlenek voltak az Európában elért nyereség szintjétől. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy ha a fejlesztéshez kapcsolódó költségek magasabbak lennének, mint a LuxOpCo által fizetett díj, a LuxSCS-nek kellett volna viselnie az ezen eltérésből eredő pénzügyi következményeket. Így abban az esetben, ha a LuxOpCo veszteségeket vagy alacsony nyereséget ért volna el, a díj nem lett volna elegendő a LuxSCS által viselt állandó költségek, vagyis lényegében a belépési megállapodás és a KMM szerinti kifizetések fedezésére. Másként fogalmazva, fennállt annak a kockázata, hogy a LuxSCS nem rendelkezik elegendő bevétellel ahhoz, hogy teljesítse a belépési megállapodás és a KMM által előírt belépési és költségmegosztási kifizetéseket.

236 E pénzügyi kockázatokat illetően hangsúlyozni kell, hogy a tárgyaláson általa nem alátámasztott állítás ellenére a Bizottság nem bizonyította, hogy a LuxSCS azon kötelezettsége, hogy teljesítse a KMM alapján teljesítendő kifizetéseket, ténylegesen pontosan kapcsolódott a LuxOpCo által

fizetendő díj összegéhez. Ellenkezőleg, amint arra egyébként maga a Bizottság is rámutatott a megtámadott határozat (445) preambulumbekzdésében, a LuxSCS által a díj címén kapott összegek nem feleltek meg közvetlenül a LuxSCS által a KMM alapján fizetendő összegeknek. Így 2006-ban a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetett díj összege jóval alacsonyabb volt a LuxSCS által teljesített belépési és költségmegosztási kifizetéseknél.

- 237 Továbbra is a LuxSCS által viselt pénzügyi kockázatokat illetően a Bizottság nem tudta bizonyítani, hogy e társaság nem rendelkezett jelentős saját tőkével. Ami a LuxSCS kezdőtőkéjét illeti, amelyet a Bizottság a megtámadott határozat (445) preambulumbekzdésében mint irrelevánst figyelmen kívül hagyott, nem vitatott, hogy legalábbis 2006-ban a LuxSCS ennek a tőkének köszönhetően tudta a LuxOpCo beavatkozása nélkül viselni az első működési évei során elszenvedett veszteségeket.
- 238 Végül nem vitatott, hogy a licenciamegállapodás 2.3. és 9.2. pontja szerint a LuxOpCo köteles volt az immateriális eszközök védelmére. Egyrészt ugyanis az említett megállapodás 2.3. pontja szerint a LuxOpCo köteles volt minden szükséges intézkedést megtenni a LuxSCS immateriális eszközök feletti jogainak védelme érdekében, másrészt pedig ugyanezen megállapodás 9.2. pontja értelmében a LuxOpCo köteles volt saját költségére megakadályozni az immateriális eszközök engedély nélküli felhasználását, valamint jogilag fellépni ez ellen. A LuxOpCo viselte tehát az immateriális eszközök védelméhez kapcsolódó kockázatokat.
- 239 Ugyanakkor az immateriális eszközökhöz kapcsolódó egyéb kockázatokat a KMM-hez való pénzügyi hozzájárulása folytán a LuxSCS viselte.
- 240 A licenciamegállapodás rendelkezéseiből ugyanis nem tűnik ki, hogy a LuxSCS az említett megállapodás 2.3. és 9.2. pontjából eredőkön – azaz az immateriális eszközök védelmére vonatkozó kötelezettséggel kapcsolatos kockázatokon – kívüli kockázatokat ruházott volna át a LuxOpCo-ra,. Így ellentétben azzal, amit a Bizottság sugall, a licenciamegállapodás nem tartalmaz semmilyen kikötést a LuxSCS immateriális eszközeihez kapcsolódó kockázatok összességének a LuxOpCo-ra történő átruházására vonatkozóan. Közelebbről, a licenciamegállapodás nem tartalmaz semmilyen kikötést az immateriális eszközök fejlesztéséhez kapcsolódó kockázatok átruházását illetően.
- 241 Mivel a licenciamegállapodás rendelkezései nem támasztják alá a Bizottság által többek között a megtámadott határozat (438) preambulumbekzdésében kifejtett következtetést, amely szerint a LuxSCS átruházta a LuxOpCo-ra az immateriális eszközök fejlesztésével, kezelésével és hasznosításával összefüggő kockázatokat, az nem fogadható el.
- 242 A fentiekből tehát az következik, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon megalapozottan állítja, hogy a LuxSCS viselte az európai tevékenységek működtetéséhez használt immateriális eszközök tulajdonlásával és fejlesztésével kapcsolatos kockázatokat, ideértve az ezen immateriális eszközök hasznosításához kapcsolódó pénzügyi kockázatokat is, míg a LuxOpCo lényegében csak a saját kiskereskedelmi tevékenységeihez kapcsolódó kockázatokat viselte, és különösen az értékesítésekhez és a piaci szolgáltatásokhoz kapcsolódó kockázatokat.

– *A LuxSCS funkcionális elemzésére vonatkozó következtetés és e következtetésnek az e társaság tesztelendő félként való kiválasztására kifejtett hatása*

- 243 A fenti 162–242. pontban szereplő megfontolásokra tekintettel két megállapítást kell tenni.

- 244 Először is a LuxSCS Bizottság által végzett funkcionális elemzése nem fogadható el. A Bizottság alábecsülte a LuxSCS funkcióit. Az immateriális eszközöket illetően a Bizottság többek között elmulasztotta figyelembe venni azt a tényt, hogy mind a szerződéses megállapodások szerint, mind ténylegesen a LuxSCS olyan immateriális eszközöket bocsátott rendelkezésre, amelyek vonatkozásában nem álltak fenn összehasonlítható elemek a piacon, és amelyek így tehát egyediek és értékesek voltak. Az OECD irányelvek jelen ügyben releváns változata szerint e körülmény főszabály szerint elegendő annak megállapításához, hogy a LuxSCS nem tekinthető a legkevésbé összetett félnek, és így a tesztelendő félnek.
- 245 Mindenesetre, ha úgy kellene tekinteni, amint arra a Bizottság hivatkozik, hogy a luxemburgi adóhatóságoknak figyelembe kellett volna venniük az „egyedi és értékes funkciókat”, meg kell állapítani, hogy a Bizottság figyelmen kívül hagyta azt a körülményt, hogy a LuxSCS a vizsgált kapcsolt ügylet keretében valóban hasznosította az immateriális eszközöket. A jelentős értékkel rendelkező immateriális eszközök rendelkezésre bocsátása megfelelt annak, hogy a licenciamegállapodás (a kapcsolt ügylet) keretében egyedi és értékes funkciót láttak el. Amint az a fenti 203–242. pontból következik, a LuxSCS a kapcsolt ügylet keretében számos funkciót látott el azon kívül, hogy az immateriális eszközöket a LuxOpCo rendelkezésére bocsátotta. A Bizottság figyelmen kívül hagyta e funkciókat, amelyek egyedinek és értékesnek tekinthetők.
- 246 A Bizottság azt a tényt sem vette megfelelően figyelembe, hogy mind a szerződéses megállapodások szerint, mind ténylegesen a licenciamegállapodás keretében a LuxSCS viselte az ezen eszközökhöz és azok fejlesztéséhez kapcsolódó valamennyi kockázatot, függetlenül attól a kérdéstől, hogy maga a LuxSCS az amerikai jogalanyok irányítása alatt állt-e, és hogy technikailag a LuxSCS végezte-e az immateriális eszközök fejlesztését, illetve hogy a LuxSCS pénzügyi hozzájárulása mellett a szellemi tulajdon fejlesztései az ATI és az A 9 amerikai jogalanyok műszaki erőfeszítéseinek eredményei voltak-e. Ily módon a Bizottság a LuxSCS által viselt kockázatok ismertetését is a minimálisra szorította.
- 247 E körülmények között nem róható fel a luxemburgi adóhatóságoknak, hogy a 2003. évi transzferárazási jelentés szerzőihez hasonlóan azt állapították meg, hogy az OECD irányelvek 1995. évi változata szerint helyes volt, hogy nem a LuxSCS-t választották ki tesztelendő félként.
- 248 Másodszor mindenesetre, még ha el is kellene fogadni a Bizottság azon állítását, amely szerint a LuxSCS az immateriális eszközök pusztán passzív birtokosa volt, nem pedig az ezekkel kapcsolatban aktív feladatokat ellátó társaság, meg kell állapítani, hogy a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a LuxSCS-t kellett volna tesztelendő félként figyelembe venni.
- 249 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer keretében általában az a tesztelendő fél, amelyre a módszer a legmegbízhatóbb módon alkalmazható, és amely vonatkozásában a legmegbízhatóbb összehasonlítási tényezőket lehet találni.
- 250 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy könnyebb a LuxSCS-szel összehasonlítható vállalkozásokat találni, mint a LuxOpCo-val összehasonlítható vállalkozásokat, sem azt, hogy a LuxSCS tesztelendő jogalanyként való elfogadása lehetővé tette volna megbízhatóbb összehasonlítási adatok beszerzését.
- 251 Amint az a megtámadott határozat (557) preambulumbekkezdéséből kitűnik, a Bizottságnak a díj kapcsán a megfelelő árrés kiszámítása során el kellett volna ismernie, hogy a LuxSCS esetében nincs összehasonlítható vállalkozás.

252 Ebből következik, hogy helyt kell adni a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon azon érvelésének, amely szerint a Bizottság tévesen tekintette úgy, hogy a LuxSCS-t kell az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából tesztelendő jogalanynak tekinteni. Mindemellett a fenti megfontolások elegendőek ahhoz, hogy a Törvényszék a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon által a Bizottság előny fennállására vonatkozó fő megállapítását illetően felhozott érvelés egészének helyt adjon, anélkül hogy szükség lenne a LuxOpCo funkcionális elemzésére, illetve azon kérdés vizsgálatára, hogy a Bizottság megalapozottan vetette-e el az összehasonlítható független árak módszerét.

253 A teljesség kedvéért azonban meg kell állapítani, hogy a Bizottságnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállására vonatkozó értékeléseit el kell utasítani a LuxSCS tesztelendő félként történt kiválasztásához és funkcionális elemzéséhez kapcsolódó, fent ismertetettektől eltérő indokok alapján is. Így, még ha el is kellene fogadni a Bizottság azon nem igazolt megállapítását, amely szerint a LuxSCS volt a tesztelendő fél, a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon érvelésének egyébként is helyt kellene adni, mégpedig az alábbi indokok miatt.

ii) A Bizottság által a LuxSCS-nek járó, azon előfeltevésből kiindulva számított díjazásról, hogy az volt a tesztelendő fél

254 A megtámadott határozat (550)–(560) preambulumbekkezdésében a Bizottság maga is az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert kívánta alkalmazni, azzal, hogy a LuxSCS a tesztelendő fél. Elemzése végén a Bizottság a megtámadott határozat (559) preambulumbekkezdésében arra a következtetésre jutott, hogy a licenciamegállapodás alapján a LuxSCS esetében a „szokásos piaci ár szerinti díjazás[nak]” meg kellett volna egyeznie két összetevővel, azaz egyrészt az immateriális eszközökkel kapcsolatban a LuxSCS által viselt belépési költségekkel és a KMM alapján felmerülő költségekkel, árres nélkül, másrészt pedig az immateriális eszközök törvényes tulajdonjogának a fenntartásával kapcsolatos funkciók biztosítása érdekében a LuxSCS által közvetlenül viselt általános működési költségek (a továbbiakban: fenntartási költségek) 5%-kal megnövelt összegével (a továbbiakban: a LuxSCS díjazása). E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a LuxSCS díjazása valójában azon díjnak felel meg, amelyet a Bizottság szerint a LuxSCS-nek kellett volna kapnia a LuxOpCo-tól.

255 A T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap második részének második kifogásával és az első jogalap harmadik részével, valamint a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett negyedik jogalappal a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon lényegében azt állítja, hogy még ha el is kellene fogadni, hogy a LuxSCS tekinthető az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer keretében tesztelendő félnek (ami nem áll fenn), a Bizottság más hibákat is elkövetett az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása során. Nem meggyőző ugyanis a Bizottság által a LuxSCS-nek járó, a „szokásos piaci ár szerinti díjazás” meghatározása érdekében végzett számítás, vagyis a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetendő díj meghatározása.

256 Ezt az érvelést a Bizottság által megkülönböztetett két összetevő figyelembevételével kell megvizsgálni (lásd a fenti 254. pontot).

– A LuxSCS-nek fizetendő díj első összetevőjéről (belépési költségek és a KMM költségei)

257 A LuxSCS részére fizetendő díj első összetevőjét illetően (lásd a fenti 254. pontot) a Luxemburgi Nagyhercegség az első jogalap második részének első kifogása keretében azzal érvel, hogy a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetett díjnak nemcsak a fejlesztési költségeket, hanem az

immateriális eszközök értékét is tükröznie kell. Ez az érték nem kapcsolódik e költségekhez, és így a LuxSCS által a KMM alapján teljesített kifizetésekhez. A T-318/18. sz. ügyben benyújtott keresetlevél 73. pontjában, valamint a válasz 32. és azt követő pontjaiban az Amazon lényegében ugyanerre a kifogásra hivatkozik. Ezenfelül a Luxemburgi Nagyhercegség szerint a KMM-mel és a belépési megállapodással kapcsolatos költségeket, amelyek a licenciamegállapodás keretében az immateriális eszközök LuxSCS általi rendelkezésre bocsátásának ellenértékét képezik, bele kellett volna foglalni azon költségekbe, amelyekre árrést alkalmaznak.

258 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

259 Azt állítja, hogy a KMM-hez hasonló költségmegosztási megállapodás célja az immateriális eszközök fejlesztésével kapcsolatos költségek megosztása, nem pedig az európai tevékenységekből származó üzemeltetési nyereség megszerzése. Így az ATI és az A 9 egyáltalán nem kaphatna részesedést az európai kereskedelmi tevékenységek hasznából, a belépési költségek és a KMM alapján felmerülő költségek megtérítésén kívül. A megtámadott határozat tehát helyesen határozta meg a LuxSCS díjazását úgy, hogy az magában foglalja a belépési kifizetések és a KMM fejlesztési költségeinek megtérítését. A Bizottság ezzel összefüggésben emlékeztet arra, hogy szerinte a LuxSCS tisztán adózási okokból létezett. A licenciamegállapodást nem közvetlenül az amerikai jogalanyok és a LuxOpCo kötötték, hanem a LuxSCS és a LuxOpCo, annak elkerülése érdekében, hogy a díjak az Egyesült Államokban adókötelesek legyenek. Ha a LuxSCS nem létezett volna, az ATI és az A 9 költségmegosztási megállapodást kötött volna a LuxOpCo-val (nem pedig licenciamegállapodást), így csak a LuxOpCo-nak kellett volna kifizetéseket teljesítenie. Ráadásul a LuxSCS tevékenysége az immateriális eszközök pusztá birtoklására korlátozódott. A LuxSCS maga nem látott el közvetlenül a szellemi tulajdon fejlesztésével kapcsolatos feladatokat, és így nem kellett volna díjazásban részesülnie ezen a címen. Semmilyen szerepet nem játszott az immateriális eszközök felhasználásában vagy fejlesztésében, és semmilyen ellenőrzést nem gyakorolt e fejlesztési funkciók és a kapcsolódó kockázatok felett. A Bizottság szerint tehát nem kellett árrést alkalmazni a belépési költségekre és a KMM alapján felmerülő költségekre, mivel pusztán a LuxSCS által a LuxOpCo-ra áthárított költségekről van szó, és a LuxSCS semmilyen, az immateriális eszközökkel kapcsolatos funkciót nem lát el. Épp ellenkezőleg, a LuxSCS díjazásának tükröznie kellett volna azt a tényt, hogy a KMM alapján a LuxSCS-re bízott feladatok és kockázatok ténylegesen a LuxOpCo-t terheltek. Mindenesetre a Bizottság a funkcionális elemzésében nem hagyta figyelmen kívül azt a tényt, hogy a LuxSCS az immateriális eszközök törvényes tulajdonosa.

260 Előzetesen meg kell állapítani, hogy annak vizsgálata, hogy a jelen ügyben szereplőhöz hasonló díj piaci eredménynek felel-e meg, az OECD irányelvek 1995. évi változatának értelmében azt feltételezi, hogy az immateriális eszközök értékére, nem pedig a frissítési és fejlesztési költségeikre támaszkodunk. Az említett irányelvek 6.27. pontjából ugyanis kitűnik, hogy bár az immateriális eszközök fejlesztési költségeit figyelembe lehet venni az ügyletben részt vevő különböző felek hozzájárulásai összehasonlíthatóságának vagy relatív értékének meghatározásakor, nem áll fenn szükségszerű kapcsolat e költségek és az immateriális eszközök értéke között. Közelebbről, az immateriális javak tényleges méltányos értéke gyakran nem mérhető az immateriális javak kialakítása és megőrzése érdekében felmerült kiadásoktól függően. Amint az az említett irányelvek 6.2. pontjából következik, az „immateriális javak” akkor is jelentős értékkel bírhatnak, ha a társaság mérlegében nem rendelkeznek számviteli értékkel. Végül, amint az az említett irányelvek 1.22., illetve 6.27. pontjából következik, e tekintetben arról van szó, amit „piaci értéknek” vagy „forgalmi értéknek” neveznek. Egyébiránt hangsúlyozni kell, hogy ez az érték időbeli ingadozás tárgyát képezheti.

- 261 A jelen ügyben felmerül a kérdés, hogy a LuxSCS díjazásának a Bizottság által a megtámadott határozatban kiszámított első összetevője, azaz először is az árrés nélküli belépési díj, másodszor pedig a KMM alapján továbbra is árrés nélküli kifizetések ténylegesen a LuxOpCo részére licenciába adott immateriális eszközök értékét tükrözik-e.
- 262 Először is kétségtelenül megállapítható, hogy azon belépési díj, amelyet a LuxSCS teljesített az amerikai jogalanyok felé a korábban létező immateriális eszközök egy része tulajdonjogának átruházása és a korábban létező immateriális eszközök fennmaradó részére vonatkozó engedély fejében (lásd a fenti 4. pontot), valóban az immateriális eszközöknek a belépési megállapodás megkötésekor, azaz 2005-ben fennálló értékét tükrözi.
- 263 Noha ugyanis a belépési díj összege nem minősül a piacon szabadon megtárgyalt árnak, amint arra az Amazon a T-318/18. sz. ügyben benyújtott keresetlevél 73. pontjában rámutat, a 2005-ben már létező immateriális eszközök megszerzése ellenében fizetett árról van szó. Az ilyen kifizetés a fejlesztési költségektől eltérően alkalmas arra, hogy tükrözze a tulajdonátruházás tárgyát képező immateriális eszközök, vagyis a 2005-ben már létező immateriális eszközök értékét.
- 264 Mindazonáltal hangsúlyozni kell, hogy – amint azt többek között a Luxemburgi Nagyhercegség állította, anélkül hogy ezt a Bizottság vitatta volna – a vizsgált időszakban az immateriális eszközök értéke jelentős mértékben nőtt, a többek között az amerikai Amazon jogalanyok által kifejlesztett technológiát érintő állandó innovációnak, valamint az Amazon védjegy közismertségének, és így a marketinghez kapcsolódó immateriális eszközök Európában és világszerte történő fejlesztésének köszönhetően. Az árrés nélküli fejlesztési költségeknek (a KMM alapján teljesített kifizetéseknek) a Bizottság által a megtámadott határozat (555) preambulumbeközlésében végzett pusztá hozzáadása a már létező immateriális eszközök megszerzéséért fizetett árhoz (belépési díj) nem veszi figyelembe azt a tényt, hogy a jelen ügyben a már létező immateriális eszközök értéke a vizsgált időszakban növekedett, mivel ezeket az eszközöket az amerikai jogalanyok fokozatosan frissítették és fejlesztették, illetve részben lecserélték. A belépési megállapodás szerinti kifizetés Bizottság által hivatkozott pusztá áthárítása, amely elfogadható az immateriális eszközök 2005. évi eredeti értékeként, nem tükrözi tehát az említett immateriális eszközök forgalmi értékét a vizsgált időszak egésze alatt.
- 265 Ráadásul a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a LuxSCS által a belépési megállapodás alapján teljesített kifizetések árrés alkalmazása nélkül átháríthatók a LuxOpCo-ra. Az árrés hiánya nem felel meg annak, amit független felek egy szabad piaci ügylet keretében elfogadtak volna, tehát az a LuxSCS díjazásának kiszámítása során hibának minősül. Észszerű ugyanis úgy tekinteni – valamint az egyébként kitűnik többek között az OECD irányelvek 1995. évi változatának 6.14. pontjából is –, hogy a piacon tevékenykedő független felek az eszközeik rendelkezésre bocsátásából nyereségre törekcszenek. Ennélfogva az árrés alkalmazása a szóban forgóhoz hasonló díjazás kiszámítása során szokásos piaci helyzetnek tűnik. Márpedig, amint arra az Amazon a T-318/18. sz. ügyben benyújtott keresetlevél 98. pontjában hivatkozik, ha a Bizottság megvizsgálta volna a LuxSCS számára adódó lehetőségeket, amint azt az említett 6.14. pont ajánlja, megállapíthatta volna, hogy számos online kereskedelmi tevékenységet végző gazdasági szereplő létezik Európában, így a LuxSCS az immateriális eszközöket pusztá fejlesztési költségeiken felül is értékelhette.
- 266 Továbbá másodszor, a KMM alapján teljesített kifizetéseket illetően meg kell állapítani, hogy – amint az a fentiekben kifejtésre került – az OECD irányelvek 1995. évi változatának 6.27. pontjából kitűnik, hogy bár az immateriális eszközök fejlesztési költségeit figyelembe lehet venni az ügyletben részt vevő különböző felek hozzájárulásai összehasonlíthatóságának vagy relatív

értékének meghatározásakor, nem áll fenn szükségszerű kapcsolat a fejlesztési költségek és az immateriális eszközök értéke között. A KMM alapján teljesített kifizetésnek a Bizottság által javasolt egyszerű áthárítása kizárólag a LuxSCS által az immateriális eszközök fejlesztése érdekében viselendő költségek megtérítésének felel meg, és nem tükrözi a módosított immateriális eszközök értékét. Önmagában a fejlesztési költségek megtérítése, anélkül hogy árrest alkalmaznának, olyan megközelítésen alapul, amely nem felel meg a piaci eredménynek.

- 267 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság vizsgálatának tárgyát képező kapcsolt ügylet tárgya az immateriális eszközök LuxSCS által a LuxOpCo részére adott licenciája, emlékeztetve arra, hogy a LuxSCS félként vett részt a KMM-ben. Nem vitatott, hogy az ATI és az A 9 az immateriális eszközök egy részének fejlesztésével kapcsolatos funkciókat látott el. Mindazonáltal a Bizottság azon érve, amely szerint az ATI és az A 9 e funkciókért a KMM alapján történő kifizetések révén „díjazásban” részesült, a KMM Bizottság általi téves értelmezését tükrözi. A KMM 4.3. pontjából kitűnik, hogy a LuxSCS által a KMM alapján teljesített kifizetéseket kizárólag a felek által a KMM-mel kapcsolatban viselt fejlesztési költségek százalékában számították ki. Kétségtelen, hogy a LuxSCS fejlesztési költségekben való részvétele arányos a LuxSCS tulajdonában álló jogalanyok, így a LuxOpCo által elért nyereséggel az ATI és az A 9 által elért nyereséghez képest. Ugyanakkor a KMM alapján teljesített kifizetések ily módon a KMM keretében kifejlesztett és a licenciamegállapodásnak megfelelően a LuxOpCo rendelkezésére bocsátott immateriális eszközök fejlesztési költségei egy részének felelnek meg, tehát nem tükrözik ezen immateriális eszközök piaci értékét. Márpedig a licenciamegállapodás szerinti szokásos piaci ár elvének megfelelő díjnak ezt az értéket kellene tükröznie.
- 268 A fentiekre tekintettel az a körülmény, hogy a LuxSCS nem közvetlenül látta el a fejlesztési feladatokat, nem kérdőjelezi meg azt a megállapítást, hogy a LuxOpCo által fizetett díj összegének tükröznie kell az immateriális eszközök értékét.
- 269 Ennélfogva a Bizottság helytelenül állította azt, hogy a LuxSCS díjazását az immateriális eszközök fejlesztési költségeinek pusztá áthárítása alapján ki lehet számítani.
- 270 A fenti 269. pontban említett következtetést nem kérdőjelezi meg a Bizottság egyéb érvei.
- 271 A Bizottság először is kifejti, hogy a LuxSCS csak közvetítő volt, és pusztán áthárította a LuxOpCo-ra a belépési megállapodással és a KMM-mel kapcsolatban viselt költségeket, majd a LuxOpCo-tól a licenciamegállapodás alapján kapott díjak egy részét e költségek ellentételezése címén továbbította az A 9-nek és az ATI-nek. A díj címén beszedett összegek és a KMM alapján teljesített kifizetések közötti különbséget a LuxSCS-hez allokálták, majd esetlegesen a tagjai számára kifizették, anélkül hogy a LuxSCS olyan funkciót gyakorolt volna, amely igazolná ezen összegeknek a részére történő allokálását.
- 272 Mindazonáltal, még ha úgy is kellene tekinteni, hogy a LuxSCS csupán egy egyszerű közvetítő volt, vagyis hogy a LuxOpCo, valamint az ATI és az A 9 amerikai jogalanyok között helyezkedett el, amely vállalkozások nem láttak el fejlesztési feladatokat, a LuxOpCo által fizetendő díj összegének, és így a LuxSCS díjazásának ugyanúgy tükröznie kellett volna a licenciamegállapodás alapján rendelkezésre bocsátott immateriális eszközök piaci értékét. Márpedig a KMM alapján teljesített kifizetésnek a Bizottság által hivatkozott egyszerű áthárítása kizárólag a LuxSCS által az immateriális eszközök fejlesztése érdekében viselendő költségek megtérítésének felel meg, és nem tükrözi az említett immateriális eszközök piaci értékét.

- 273 Amennyiben a fenti 271. pontban említett érvekkel a Bizottság azt kívánja állítani, hogy a LuxOpCo adóalapja csökkent a LuxSCS-nek a LuxOpCo, valamint az ATI és az A 9 amerikai jogalanyok közötti pozíciója, valamint a licenciamegállapodás LuxSCS-vel való megkötése miatt – szemben egy licenciamegállapodás megkötésével az említett jogalanyokkal –, meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság nem támaszkodott ilyen érvelésre a LuxOpCo javára fennálló előny bizonyítása érdekében.
- 274 Ezenfelül nem bizonyított, hogy ha a licenciamegállapodást a LuxOpCo közvetlenül az amerikai jogalanyokkal kötötte volna meg, anélkül hogy a LuxSCS e társaságok közötti pozícióba került volna, az említett jogalanyok részére fizetett díj összege eltért volna a LuxSCS-nek fizetendő díj összegétől.
- 275 Másodszor a fenti 269. pontban említett következtetést nem kérdőjelezi meg a Bizottság által a tárgyaláson felhozott azon érv, amely szerint a KMM-et közvetlenül a LuxOpCo-val lehetett volna megkötni.
- 276 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az az érvelés, amely szerint, ha a LuxSCS nem létezett volna, a LuxOpCo-val kötöttek volna költségmegosztási megállapodást, tisztán hipotetikus jellegű, és valójában a spekuláció területére tartozik.
- 277 Ezenfelül a megtámadott határozatban a Bizottság nem alapította érvelését arra, hogy a LuxOpCo közvetlenül részt vehetett volna a KMM-ben, vagy közvetlenül részt kellett volna vennie abban. Meg kell ugyanis állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban sehol sem kérdőjelezte meg a LuxSCS mint olyan létezését, mint ahogy a KMM és a licenciamegállapodás megkötéséből következő konstrukció luxemburgi jog szempontjából fennálló érvényességét sem, azzal az indokkal, hogy e konstrukció lehetővé tette a LuxOpCo adótartozásának csökkentését. A Bizottság ugyanis kizárólag a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetendő díj összegét vitatta.
- 278 Harmadszor, a fenti 269. pontban említett következtetést nem kérdőjelezi meg a Bizottság által a tárgyaláson felhozott azon érv, amely szerint a LuxSCS-t tisztán adózási okokból hozták létre.
- 279 Pusztán az a tény, hogy valamely vállalatcsoporthoz tartozó jogalany kizárólag az adó optimalizálása céljából jött létre, és hogy a szóban forgó cégcsoporton belül kifejlesztett immateriális eszközök után díjat szed be, önmagában nem elegendő annak megállapításához, hogy a díjfizetésre kötelezett javára az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett adóelőny állt fenn, az tehát nem bizonyítja szükségképpen a díjfizetésre kötelezett javára nyújtott állami támogatás fennállását.
- 280 A jelen ügyben kétségtelen, hogy a LuxSCS eltérő adójogi kezelése Luxemburgban (a LuxSCS Luxemburgban „adózási szempontból átlátható” volt) és az Egyesült Államokban (a LuxSCS az Egyesült Államokban „adózási szempontból nem átlátható” volt) egy „hibrid aszimmetria”, vagyis a Luxemburgban és az Egyesült Államokban az adóalany azonosítása tekintetében alkalmazandó adójogi szabályozások közötti különbség eredménye.
- 281 Amint arra azonban maga a Bizottság is rámutatott a T-816/17. sz. ügyben benyújtott ellenkérelem 13. pontjához kapcsolódó 16. lábjegyzetben, ezen aszimmetria (a nyereségadó alóli mentesség) következményei nem képezik a megtámadott határozat tárgyát. A jelen kereset szempontjából tehát nem az a releváns kérdés, hogy a LuxSCS tisztán adózási okokból létezik-e, és nem is az, hogy az általa termelt jövedelmeket ténylegesen megadóztatták-e az Egyesült

Államokban a tagjainál, hanem az, hogy a LuxOpCo olyan díjat fizetett-e, amelynek összegét túlértékelték, és hogy ebből következően a LuxOpCo díjazása, következésképpen adóalapja mesterségesen csökkent-e.

- 282 Negyedszer, a fenti 269. pontban említett következtetést nem kérdőjelezi meg a Bizottság által a tárgyaláson tett azon állítás – még ha fel is tételezzük, hogy az bizonyított –, amely szerint a LuxSCS „fiktív” társaság volt.
- 283 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a LuxSCS jogi értelemben ténylegesen létezett, amit a Bizottság nem is vitat. A LuxSCS székhelye Luxemburgban volt, és luxemburgi társaságként szerepelt a Luxemburgi Nagyhercegség cégnyilvántartásában.
- 284 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy téves a megtámadott határozat (555) preambulumbekkezdésében szereplő azon megállapítás, amely szerint az „LuxSCS díjazása” első összetevőjének „a belépési megállapodáshoz és [a KMM-hez] kapcsolódó, felmerült költségek (vagyis a belépési költségek[...] és [a KMM-hez] kapcsolódó költségek[...]) továbbszámlázásá[ból]” kellett volna állnia, mivel az ilyen díj nem egy piaci eredménynek felel meg. Az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásával kapcsolatos ezen hiba is elegendő annak megállapításához, hogy a Bizottságnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előnyt illető fő megállapítása nem fogadható el. A felek érveinek vizsgálatát azonban a következőképpen kell folytatni.

– *A LuxSCS díjazásának második eleméről (fenntartási költségek)*

- 285 A LuxSCS díjazásának második elemét illetően (lásd a fenti 254. pontot) a Luxemburgi Nagyhercegség úgy véli, hogy téves a megtámadott határozat (555) preambulumbekkezdésében szereplő értékelés, vagyis az az állítás, amely szerint „a LuxSCS-nek árrést is kellene kapnia azon költségekre, amelyekbe kizárólag az immateriális javak tulajdonjogának a megőrzése céljából kötött szerződésekbe tartozó kiszervezett szolgáltatások költségei tartoznak”. E tekintetben a Luxemburgi Nagyhercegség azt állítja, hogy a Bizottság tévesen állapítja meg a külső költségek 5%-ában a „szokásos piaci árnak megfelelő” árrést az FCPT-jelentés alapján. Közelebbről a Luxemburgi Nagyhercegség szerint a „szokásos piaci árnak megfelelő” árrésnek tekintett 5%-os árrés önkényes, csakúgy, mint az ezen árrés alapját képező összefoglaló elemzés. Az FCPT-jelentés a tagállami adóhatóságok által megfigyelt gyakorlatok elemzésén alapul, nem pedig a LIR 164. cikkének (3) bekezdésére vonatkozó luxemburgi gyakorlat elemzésén. Függetlenül attól, hogy a luxemburgi jogban nincs semmilyen értéke, és hogy azt a szóban forgó FA után fogadták el, és így e határozat elfogadásának időpontjában nem állt rendelkezésre, az FCPT-jelentés a csoporton belüli ügyletek keretében megfigyelt árrésre utal, és így nem használható alapként a szokásos piaci ár elvének megfelelő árrés, vagyis a szabad piacon fennálló feltételeknek megfelelő árrés meghatározásához.
- 286 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 287 Hangsúlyozza, hogy a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetendő díj második összetevője annak minimális részét teszi ki, így az valójában nem befolyásolja a LuxSCS Bizottság által kiszámított „díjazását”. Álláspontja szerint a jelen ügyben nem volt szükség a transzferárak valódi elemzésére, és annak meghatározására, hogy milyennek kellett volna lennie a LuxOpCo díjazása pontos összegének. Ezzel szemben az FCPT-jelentés „biztonságos kikötőként” használható, és lehetővé teszi a csoporton belüli ügyletek összegének alacsony értékben történő rögzítését, amelyek esetében túlságosan költséges és hosszadalmas lenne a transzferárak valódi elemzésének

elvégzése. A Luxemburgi Nagyhercegség a transzferárakról szóló közös fórum tagja, és az FCPT-jelentés a luxemburgi gyakorlaton is alapul. Bár az FCPT-jelentésben megállapított árréseket csoporton belüli ügyletek tekintetében figyelték meg, a Bizottság szerint az adóhatóságok által általában elfogadott árrésekről van szó, mivel a vállalkozások jövedelmezőségét tükrözik piaci feltételek mellett. Végül a Bizottság rámutat, hogy bár az FCPT-jelentés 2010-ben kelt, az az 1999 és 2007 közötti időszakra vonatkozó adatokon alapul, hozzátevé, hogy ezek az adatok felhasználhatók, mivel a szóban forgó FA-t csak 2006-tól hajtották végre.

- 288 Előzetesen, amint az a fenti 254. pontban kifejtésre került, a LuxSCS „díjazásának” a Bizottság által kiszámított második összetevője olyan költségeknek felel meg, amelyeket 5%-kal megnövelt „fenntartási költségként” lehet megjelölni. Ezt az 5%-os hozamot a Bizottság az FCPT-jelentés alapján állapította meg, mivel a valamely csoporton belüli, alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásokra vonatkozó transzferárak esetében leggyakrabban megfigyelhető megtérülési rátáról van szó.
- 289 Amint azt a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon előadja, a Bizottság által elfogadott megközelítés több szempontból is problematikus.
- 290 Először is a Bizottság maga is elismerte a megtámadott határozat (557) preambulumbekkezdésében, hogy nem voltak összehasonlítható vállalkozások a LuxSCS díjazásának értékelése céljából, az immateriális eszközök tulajdonjogának fenntartásához kapcsolódó feladatai tekintetében.
- 291 Márpedig az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.26. pontja szerint az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása esetén „az adóalany által kapcsolt ügylet címén elért nettó árrést [...] elméletileg azon nettó árrés alapján kell meghatározni, amelyet ugyanaz az adóalany a szabad piacon összehasonlítható ügyletek után szerez”. Az összehasonlítható vállalkozás hiányának ahhoz kellett volna vezetnie, hogy a Bizottság nem alkalmazza az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert a LuxSCS esetében.
- 292 Kétségtelen, hogy a Bizottság azon megközelítése, hogy az FCPT-jelentést használja, ahelyett hogy saját összehasonlíthatósági kutatást folytatna, valamint elvégezné a piacon fennálló összehasonlítható nettó árrésekre vonatkozó saját elemzését, nem összeegyeztethetetlen az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernek az OECD irányelvek 1995. évi változatából következő alkalmazási szabályaival. Egyrészt ugyanis, amint az kitűnik többek között ezen iránymutatás 3.29. és 3.30. pontjából, közismert, hogy nehéz kellően pontos információkat találni a szabad piacon fennálló nettó árrésekre, valamint a szabad piacon gyakran nyereségmutatóként használt paraméterekre vonatkozóan. Másrészt az e célból felhasznált információforrások formája és jellege önmagában egyáltalán nem releváns. Amennyiben létezik egy, a nyereségmutatókra vagy a gazdasági tevékenység bizonyos területén megfigyelt nettó árrésekre vonatkozó közlemény, az főszabály szerint alkalmazható, anélkül azonban, hogy e tekintetben szükségképpen olyan „biztonságos kikötőről” lenne szó, amelyre a Bizottság a fenti 287. pontban említett érvelése keretében hivatkozik.
- 293 Ugyanakkor az ilyen jelentés felhasználása csak akkor fogadható el, ha az abban szereplő adatok relevánsak és megbízhatók. Közelebbről a minimum, ami egy ilyen jelentéstől elvárható, az az, hogy az abban szereplő adatok a kapcsolt ügyletkez hasonló ügyletekre, valamint a vizsgált jogalany feladataihoz hasonló funkciókra vonatkozzanak oly módon, hogy az összehasonlítás ténylegesen megbízható legyen.

- 294 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a Bizottság által az FCPT-jelentés alapján megállapított árres megfelel az e jelentés alkotói által egyes „csoporton belüli, alacsony hozzáadott értékű szolgáltatások” tekintetében általában megfigyelt árresnek. Márpedig a LuxSCS nem nyújtott ilyen szolgáltatásokat. Az immateriális eszközök feletti tulajdonjog fenntartásához kapcsolódó funkciók ugyanis nem tekinthetők csoporton belüli, „alacsony hozzáadott értékű” szolgáltatásnyújtásnak. Ebből következik, hogy bár főszabály szerint az FCPT-jelentés alkalmazása nem vet fel módszertani nehézségeket, mindazonáltal az e jelentésben szereplő információk semmilyen kapcsolatban nem álltak a LuxSCS által a jelen ügyben érintett kapcsolt ügylet, vagyis a licenciamegállapodás keretében ellátott funkciókkal.
- 295 A fenti 257–292. pontban szereplő megfontolásokra tekintettel helyt kell adni a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon által felhozott azon érvelésnek, amely szerint a Bizottság hibákat követett el a LuxSCS funkcionális elemzése során, ami hatással volt az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása keretében a LuxSCS tesztelendő félkénti kiválasztására vonatkozó következtetésére. A Bizottság a jelen ügyben a kapcsolt ügyletre alkalmazandó megfelelő nettó árres meghatározása során is hibát követett el.

3) A fő megállapításra vonatkozó következtetés

- 296 E különböző megfontolások fényében helyt kell adni a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon azon érvelésének, amely az előnyre vonatkozó fő megállapítás vitatására irányul. Egyrészt a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a LuxSCS-t kell tesztelendő félként figyelembe venni. Másrészt a „LuxSCS díjazásának” a Bizottság által azon előfeltevés alapján végzett számítása, miszerint a LuxSCS-t kell tesztelendő félként figyelembe venni, számos hibát tartalmaz, és nem tekinthető kellően megbízhatónak, sem pedig olyanak, amely lehetővé teszi a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény elérését. Mivel a Bizottság által alkalmazott számítási módszert el kell vetni, e módszer nem alapozhatja meg a Bizottság azon megállapítását, amely szerint a vizsgált időszak során a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetett díjnak alacsonyabbnak kellett volna lennie a szóban forgó FA alapján ténylegesen beszedett díjnál. Az előnyre vonatkozó fő megállapításban szereplő tényezők tehát nem teszik lehetővé annak megállapítását, hogy a LuxOpCo adóterhét mesterségesen csökkentették a díj túlértékelése miatt.
- 297 Következésképpen helyt kell adni a T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap második része első és második kifogásának, valamint harmadik részének, továbbá a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett második és negyedik jogalapnak, amelyek arra irányulnak, hogy a Bizottság a fő megállapítása keretében nem bizonyította az előny fennállását, anélkül hogy meg kellene vizsgálni a fő megállapítás vitatására irányuló többi jogalapot és érvet.

3. Az előnyre vonatkozó másodlagos érvelés vitatására irányuló jogalapokról és érvekről

- 298 A T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap második részének harmadik kifogása és a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon a Bizottságnak az adóelőny LuxOpCo javára való fennállására vonatkozó másodlagos érvelését vitatja.
- 299 E jogalapok részletes vizsgálata érdekében emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a fenti 65–68. pontban kifejtésre került – az előny fennállására vonatkozó másodlagos érvelése keretében a Bizottság három megállapítást tett, amelyek szerint a szóban forgó FA által jóváhagyott transzferárazási módszer három téves módszertani döntésen alapul.

- 300 Mindenekelőtt az első másodlagos megállapításával (a megtámadott határozat (565)–(569) preambulumbekzdése) a Bizottság hibát állapított meg a szóban forgó FA által jóváhagyott transzferárazási módszer kiválasztása során. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a felek egyetértenek abban, hogy a 2003. évi transzferárazási jelentésben alkalmazott módszer valójában megfelelt az üzleti nettó nyereségen alapuló módszernek. Ezzel szemben, ellentétben azzal, ami magából a 2003. évi transzferárazási jelentésből kitűnik, e jelentés szerzői nem választották ki, és nem is alkalmazták ténylegesen a nyereségmegosztás módszerét. Az Amazon az írásbeli kérdésekre adott válaszaiban megerősítette, hogy a szóban forgó FA-ban jóváhagyott transzferárazási módszer abból állt, hogy először is az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásával kiszámították a LuxOpCo díjazását, majd ezt követően a teljes reziduális nyereséget a LuxSCS-hez allokálták, az immateriális eszközök utáni díjazása céljából. Egyébiránt a Bizottság a megtámadott határozat (540) preambulumbekzdésében utalt arra, hogy a 2003. évi transzferárazási jelentés szerzői valójában az üzleti nettó nyereségen alapuló módszert használták, nem pedig a nyereségmegosztás módszerét (a reziduális nyereségelemzés változatában).
- 301 Első másodlagos megállapításának alátámasztására a Bizottság kifejtette, hogy ha feltételezzük, hogy a LuxSCS ténylegesen egyedi és értékes funkciókat látott el, amit vitat, a luxemburgi adóhatóságok nem hagyhatták figyelmen kívül, hogy a LuxOpCo a szellemi tulajdonhoz és az Amazon-csoport Európában folytatott kereskedelmi tevékenységeihez kapcsolódó egyedi és értékes funkciókat is ellátott, rendes ügyviteli feladatokat pedig nem. Következésképpen a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó FA-ban alkalmazott meghatározási módszer nem teszi lehetővé megbízható eredmény elérését, és hogy megfelelőbb a nyereségmegosztás módszere, a hozzájárulások elemzésével. Márpedig a Bizottság szerint, ha ez utóbbi módszert alkalmazták volna, a LuxOpCo díjazása, következésképpen annak adóköteles bevétele nagyobb lett volna.
- 302 Ezt követően a második másodlagos megállapítása keretében (a megtámadott határozat (570)–(574) preambulumbekzdése) a Bizottság úgy ítélte meg, hogy téves volt a szóban forgó FA-ban jóváhagyott nyereségszint-mutató kiválasztása. Közelebbről úgy ítélte meg, hogy még ha feltételezzük is, hogy a 2003. évi transzferárazási jelentésben szereplő funkcionális elemzés helyes volt, elfogadva a működési költségekre, nem pedig az összköltségre vonatkozó árrést, a szóban forgó FA nem megfelelő módon csökkentette a LuxOpCo adóköteles bevételét, és ezáltal gazdasági előnyt biztosított számára.
- 303 Végül a harmadik másodlagos megállapítása keretében (a megtámadott határozat (574)–(578) preambulumbekzdése) a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a LuxOpCo adóalapjának meghatározása céljából egy felső határnak az árazási módszerbe történő, a megtámadott határozatban jóváhagyott beiktatása semmiképpen sem megfelelő, és gazdaságilag sem indokolt. A Bizottság szerint, mivel az ilyen felső határ beiktatása a LuxOpCo adóköteles bevételének csökkenését eredményezte a 2006., 2007., 2011., 2012. és 2013. adóévek vonatkozásában, az gazdasági előnyt biztosított e társaságnak.
- 304 Ki kell emelni, hogy a megtámadott határozat 9.2.2.1–9.2.2.3. címében szereplő valamennyi másodlagos megállapítás független a többitől. Tehát valamennyi alá tudja támasztani az előny fennállását. A Bizottság mind az írásbeli kérdésekre adott válaszaiban, mind a tárgyaláson megerősítette, hogy valamennyi másodlagos megállapítás független és önálló módon alátámasztja az előny fennállásának megállapítását.

a) A három másodlagos megállapításra vonatkozó előzetes észrevételek

- 305 A megtámadott határozat (564) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejtette, hogy az általa az előnyre vonatkozó másodlagos megállapításokról szóló 9.2.2. szakasz keretében végzett értékelés nem a LuxOpCo szokásos piaci ár elvének megfelelő „pontos” díjazásának meghatározására irányult, hanem annak bizonyítására, hogy a szóban forgó FA gazdasági előnyt biztosított a LuxOpCo számára azáltal, hogy jóváhagyta az adóköteles bevételének csökkenését eredményező hibás módszertani döntéseket.
- 306 E tekintetben, a fenti 123–126. pontban kifejtettek kiegészítéseképpen, a 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet (T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669) tartalmára tekintettel egyértelművé kell tenni a Bizottságot terhelő bizonyítás szintjét az állami támogatás fennállásának a szóban forgó FA-hoz hasonló feltételes adómegállapítással összefüggésben történő vizsgálata keretében.
- 307 Mindenekelőtt a 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet (T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669) 152. pontjában a Törvényszék kiemelte, hogy amennyiben a Bizottság a szokásos piaci ár elvét alkalmazza annak ellenőrzése céljából, hogy az integrált vállalkozás adóköteles nyeresége egy adóintézkedés alapján (első összehasonlítási tényező) megfelel-e a piaci körülmények között elért adóköteles nyereség megbízható megközelítésének (második összehasonlítási tényező), akkor csak azzal a feltétellel állapíthatja meg az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását, hogy a két összehasonlítandó tényező közötti eltérés meghaladja az említett megközelítés kialakításához alkalmazott módszerrel járó pontatlanságokat.
- 308 Ebből következik, hogy annak bizonyításához, hogy a vállalkozás díjazásának kiszámításához használt feltételes adómegállapítási határozat gazdasági előnyt biztosít, a Bizottságnak bizonyítania kell, hogy e díjazás olyan mértékben eltér a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredménytől, hogy nem tekinthető olyan díjazásnak, amelyet a piacon versenyfeltételek mellett kaptak volna.
- 309 Ezt követően a 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet (T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669) 201. és 211. pontjában a Törvényszék pontosította, hogy pusztán a módszertani előírások tiszteletben tartásának elmaradása nem vezet feltétlenül az adóteher csökkenéséhez. Ehhez az is szükséges, hogy a Bizottság bizonyítsa, hogy az általa a feltételes adómegállapítási határozatban azonosított módszertani hibák nem teszik lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény megbízható megközelítését, valamint hogy azok az adóköteles nyereség csökkenését eredményezték. A Törvényszék így arra a következtetésre jutott, hogy pusztán a transzferár-meghatározási módszer kiválasztása vagy alkalmazása során elkövetett hibák megállapítása önmagában nem elegendő az előny fennállásának bizonyításához, és ennél fogva az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatás fennállásának megállapításához.
- 310 E tekintetben meg kell állapítani, hogy bár a Bizottság feladata annak konkrét bizonyítása, hogy a módszertani hiba a feltételes adómegállapítás kedvezményezettje adóterhének csökkenéséhez vezetett, a Törvényszék nem zárta ki, hogy bizonyos esetekben a módszertani hiba olyan mértékű lehet, hogy egyáltalán nem vezethet a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vonatkozó megközelítéshez, és szükségszerűen a piaci feltételek között megszerezhető díjazás alulértékelését eredményezi.

- 311 A 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet (T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669) ilyen értelmezése kitűnik a „főszabály szerint” kifejezésnek az ezen ítélet 201. és 211. pontjában történő használatából, valamint az említett ítélet 212. pontjából, amely utóbbiban a Törvényszék rámutatott, hogy ebben az ügyben a Bizottság semmilyen olyan körülményre nem hivatkozott, amely lehetővé tenné annak megállapítását – anélkül, hogy összehasonlításra kerülne sor azon eredménnyel, amely a Bizottság által javasolt módszer alkalmazása révén állt volna elő –, hogy a szóban forgó előzetes adómegállapítási határozatban jóváhagyott módszer kiválasztása szükségképpen túlzottan alacsony eredményre vezet.
- 312 A fentiekre tekintettel, és mivel a megtámadott határozat nem hasonlította össze egyrészt a Bizottság által javasolt transzferárazási módszer alkalmazásával kapott eredményt, másrészt pedig a szóban forgó FA alkalmazásával elért eredményt, a Bizottságnak a megtámadott határozat (564) preambulumbekkezdésében kifejtett megközelítése, amelynek eredményeképpen a Bizottság a transzferárak elemzése során elkövetett hibák azonosítására szorítkozik, főszabály szerint nem elegendő annak megállapításához, hogy a LuxOpCo adóterhe ténylegesen csökkent.
- 313 Mindazonáltal meg kell vizsgálni, hogy a megtámadott határozat (564) preambulumbekkezdésében szereplő állítás ellenére a Bizottság előnyre vonatkozó másodlagos érvelése tartalmaz-e olyan konkrét elemeket, amelyek lehetővé teszik annak megállapítását, hogy a transzferárak elemzésében a Bizottság által azonosított hibák a LuxOpCo adóterhének valós csökkenését eredményezték.

b) Az előnyre vonatkozó első másodlagos megállapításról

- 314 A T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap második részének harmadik kifogása és a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja a Bizottságnak a LuxOpCo javára biztosított adóelőny fennállására vonatkozó első másodlagos megállapítását (a megtámadott határozat 9.2.2.1. szakasza). A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon lényegében azt az állítást vitatja, amely szerint megfelelő a Bizottság által javasolt transzferárazási módszer, vagyis a nyereségmegosztás módszere, a hozzájárulások elemzésével. Úgy érvelnek, hogy a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a LuxOpCo egyedi és értékes funkciókat látott el. A Luxemburgi Nagyhercegség hangsúlyozza, hogy a Bizottság egyébként nem törekedett arra, hogy a nyereségmegosztás módszerét alkalmazza.
- 315 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 316 A Bizottság szerint a megtámadott határozat helyesen mutatott rá a szóban forgó FA-ban jóváhagyott transzferár-meghatározási módszert illetően a nem megfelelő módszertani választásokra. Azon a véleményen van, hogy még ha úgy is kellene tekinteni, hogy a LuxSCS az immateriális eszközökkel kapcsolatban egyedi és értékes feladatokat látott el, ugyanez lenne a helyzet a LuxOpCo esetében is, így a nyereségmegosztás módszerén alapuló transzferár-meghatározás megfelelőbb transzferárazási módszert jelent, és a LuxOpCo-nak a szóban forgó FA által megerősített díjazásánál magasabb díjazáshoz vezet.
- 317 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (565)–(568) preambulumbekkezdésében a Bizottság lényegében azt mondta ki, hogy még ha el is kellene fogadni azt az állítást, amely szerint a LuxSCS az immateriális eszközökkel kapcsolatban egyedi és értékes feladatokat látott el, az, hogy a LuxOpCo is ilyen funkciókat látott el, azt jelentette, hogy a jelen ügyben az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel szemben előnyben kellett volna részesíteni a nyereségmegosztás módszerét (a hozzájárulások elemzésével).

- 318 E tekintetben két különböző dolgot kell pontosítani.
- 319 Először is a Bizottság a megtámadott határozat (565) preambulumbekkezdésében kifejtette, hogy a vizsgált időszakban egyáltalán nem „rendes” ügyviteli funkciókat ellátó LuxOpCo számos egyedi és értékes funkciót viselt az immateriális eszközökkel összefüggésben, és az Amazon-csoport európai üzleti tevékenységeit végezte.
- 320 Ezzel összefüggésben hangsúlyozni kell azt is, hogy a Bizottság nem állapította meg, hogy a LuxOpCo egyes – a saját funkcionális elemzése keretében azonosított – funkciói gyakorinak vagy rutinnak minősíthetők, sem azt, hogy e rutin jelleg ellenére e feladatoknak kiegészítő díjazás tárgyát kellett volna képezniük.
- 321 Másodszor a megtámadott határozat (568) preambulumbekkezdésében a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a hozzájárulások elemzésének alkalmazása a jelen ügyben a LuxOpCo-nak a megtámadott határozat 9.2.1.2. szakaszában elemzett valamennyi funkciója, illetve valamennyi eszköze és kockázata utáni díjazásához vezetett volna, tehát magasabb díjazáshoz, mint amelyet a szóban forgó FA-ban hagytak jóvá. Ezzel a Bizottság úgy ítélte meg, hogy az üzleti nettó nyereségen alapuló módszernek a szóban forgó FA-ban való jóváhagyása a LuxOpCo adóköteles bevételének csökkenését eredményezte azon társaságokhoz képest, amelyek adóköteles nyeresége a piacon megért árakat tükrözi. Közelebbről, amint az a megtámadott határozat (566) preambulumbekkezdéséből kitűnik, a Bizottság szerint nem volt helyes a transzferárak meghatározásának olyan módszerét jóváhagyni, amely a LuxOpCo által elért, a működési költségeit *[bizalmas]* meghaladó összes fennmaradó nyereség LuxSCS-nek való betudását írta elő.
- 322 Egyébiránt a Bizottság által a Törvényszék írásbeli kérdéseire adott válaszok 45. pontjából kitűnik, hogy álláspontja szerint a LuxOpCo díjazása „szükségszerűen” magasabb volt a nyereségmegosztás módszerének alkalmazásával (a hozzájárulások elemzésével járó változatában), mivel e módszer lehetővé tette a LuxOpCo egyedi és értékes funkcióinak díjazását.
- 323 A fenti 316–322. pontban szereplő megfontolások alapján kell megvizsgálni a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon első másodlagos megállapítás vitatására irányuló kifogásait.
- 324 Amint az a fenti 314. pontból kitűnik, a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon három kifogást hoz fel, amelyek először is azon állítás vitatására irányulnak, amely szerint a LuxOpCo egyedi és értékes funkciókat látott el, másodszor azon megállapítás vitatására, amely szerint a szóban forgó FA tévesen hagyta jóvá az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazását, és a jelen ügyben a nyereségmegosztás módszerét kellett volna alkalmazni a hozzájárulások elemzésével, harmadszor pedig azon következtetés vitatására, amely szerint a nyereségmegosztás módszere (a hozzájárulások elemzésével járó változatában) „szükségszerűen” magasabb díjazást eredményezett volna.

1) Az úgynevezett „egyedi és értékes” funkciók LuxOpCo általi ellátásáról

- 325 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy az első másodlagos megállapítás kifejezetten a megtámadott határozat 9.2.1.2.1. és 9.2.1.2.2., 9.2.1.2.3. és 9.2.1.4. szakaszára utal, amelyekben a Bizottság elvégezte saját funkcionális elemzését a LuxOpCo tekintetében, és közvetlenül az e szakaszokban szereplő megállapításokon alapul.

- 326 A megtámadott határozat 9.2.1.2.1. és 9.2.1.2.2., 9.2.1.2.3. és 9.2.1.2.4. szakaszában tett megállapítások, valamint azon megállapítás, amely szerint a LuxOpCo egyedi és értékes funkciókat látott el, a T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap második része harmadik kifogásának, valamint a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett második és harmadik jogalapra hivatkozó ötödik jogalap tárgyát képezi, amelyek a LuxOpCo Bizottság által végzett funkcionális elemzésének vitatására irányulnak.
- 327 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon valamennyi olyan érvét együttesen kell megvizsgálni, amelyek a LuxOpCo-ra vonatkozó, a Bizottság által végzett funkcionális elemzés, valamint azon megállapítás megalapozottságának vitatására irányulnak, amely szerint a LuxOpCo egyedi és értékes funkciókat látott el.
- 328 Mindenekelőtt a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon szerint a LuxOpCo-nak nem voltak jelentős funkciói az immateriális eszközök európai frissítésével, fejlesztésével, kezelésével vagy üzemeltetésével kapcsolatban, hanem csak a vállalkozás működtetésével volt megbízva. Az immateriális eszközök frissítésének, kezelésének és fejlesztésének lényegi elemei ugyanis az Egyesült Államokban valósultak meg.
- 329 Ezt követően a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon lényegében arra hivatkozik, hogy a LuxOpCo-nak az Amazon-csoport európai kereskedelmi tevékenységével kapcsolatos funkciói rutin hozzájárulásnak, nem pedig egyedi és értékes hozzájárulásoknak minősülnek, mivel nagymértékben a LuxSCS által rendelkezésre bocsátott immateriális eszközökön alapultak. A LuxOpCo-nak az Amazon-csoport európai kereskedelmi tevékenységeivel kapcsolatos feladatai tehát ügyviteli feladatokra korlátozódtak.
- 330 Végül a LuxOpCo által vállalt eszközöket és kockázatokat illetően az Amazon azt állítja, hogy a LuxOpCo kereskedelmi tevékenységeihez kapcsolódó kockázatokat a technológia kezelte és enyhítette.
- 331 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 332 Mindenekelőtt lényegében azzal érvel, hogy a kapcsolódó európai társaságok támogatásával a LuxOpCo látta el az immateriális eszközök három összetevőjére, azaz a technológiára, a vevőadatokra és a marketingre vonatkozó valamennyi releváns egyedi és értékes funkciót.
- 333 Ezt követően arra hivatkozik, hogy a „személyi” funkciókat nem váltotta fel a technológia sem az árak megállapítása, sem az Amazon-csoport eladókkal és vevőkkel való kapcsolattartása, sem a raktárkészletek kezelése, sem a raktárkészletekkel kapcsolatos döntések terén. A Bizottság azt állítja, hogy az a tény, hogy a LuxOpCo e funkciók ellátása keretében használta az immateriális eszközöket, nem jelenti azt, hogy e funkciókat ne lehetne egyedinek és értékesnek tekinteni.
- 334 Végül a LuxOpCo által használt eszközöket és vállalt kockázatokat illetően a Bizottság egyrészt megjegyzi, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség semmilyen közvetlen kifogást nem fogalmazott meg a megtámadott határozat e két elemre vonatkozó preambulumbekzdéseivel szemben, másrészt vitatja az Amazon azon érvét, amely szerint a technológia lehetővé tette a LuxOpCo kockázatainak kezelését, anélkül hogy bármilyen emberi beavatkozásra szükség lett volna.
- 335 Elöljáróban hangsúlyozni kell, hogy azon kérdés vizsgálatát, hogy a LuxOpCo ténylegesen „egyedi és értékes funkciókat” látott-e el, amint azt a Bizottság állítja, vagy csak „rutinfunkciókat”, amint arra a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon hivatkozik, a fenti 227. pontban tárgyalt

fogalmakra tekintettel kell elvégezni. Az „egyedi és értékes funkció” fogalmával, noha azt az OECD irányelvek 1995. évi változata kifejezetten nem fejt ki, ellentétes a „rutinfunkció” fogalma, amely a könnyen értékelhető funkciókat jelenti. Amint azt a Törvényszék a fenti 228. pontban megállapította, az „egyedi funkció” fogalma arra a helyzetre utal, amikor egy bizonyos funkció tekintetében nem áll fenn összehasonlítható funkció. Az „értékes funkció” fogalma többek között arra a tényre vonatkozik, hogy a szóban forgó funkció jelentős bevételek elérését teszi lehetővé.

- 336 Egyébiránt, amennyiben a Bizottság a LuxOpCo funkcionális elemzését lényegében ez utóbbi alkalmazottainak a United States Tax Court (az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bírósága) előtt indított perből származó nyilatkozataira (a továbbiakban: az Amazon alkalmazottainak tanúvallomásai) alapozta, azt is meg kell állapítani, hogy a T-816/17. sz. ügyben benyújtott keresetlevélben a Luxemburgi Nagyhercegség arra hivatkozik, hogy e tanúvallomások 2014-ben keletkeztek, és az Amazon-csoport 2005 és 2014 közötti tevékenységeire vonatkoznak, így a luxemburgi hatóságok semmiképpen sem ismerhették ezeket az információkat a szóban forgó FA kibocsátásának időpontjában.
- 337 E tekintetben először is meg kell jegyezni, hogy a Nagyhercegség ezen érve ellentétes a Törvényszék írásbeli kérdéseire adott válaszaiban foglalt álláspontjával. Ami ugyanis az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bírósága véleményének és a 2017. évi transzferárazási jelentés figyelembevételének lehetőségét illeti, a Luxemburgi Nagyhercegség azt állította, hogy annak meghatározásához, hogy a LuxOpCo előnyben részesült-e, meg kell vizsgálni, hogy mekkora lett volna az az adó, amelyet a szóban forgó FA hiányában kellett volna fizetnie, ami szükségszerűen magában foglalja a szóban forgó FA megadását követően keletkezett információk figyelembevételét.
- 338 Kétségtelen, hogy a 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítéletben (T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 247. és 250. pont) a Törvényszék megállapította, hogy a megtámadott határozat tárgyát képező előzetes árképzési megállapodás által biztosított előny fennállásának vizsgálatát azon időszak kontextusára tekintettel kell elvégezni, amelynek során e megállapodást megkötötték. A Törvényszék azonban e megállapítást arra alapította, hogy ebben az ügyben a Bizottság által vitatott intézkedés kizárólag az előzetes árképzési megállapodás volt.
- 339 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a luxemburgi hatóságoknak a megtámadott határozat tárgyát képező intézkedése nem csupán a szóban forgó, 2003-ban elfogadott, majd 2004-ben és 2010-ben meghosszabbított FA volt, hanem a LuxOpCo éves bevallásának az említett FA-n alapuló későbbi elfogadása is, ily módon a LuxOpCo-nak a vizsgált időszakban fennálló tényleges helyzetére vonatkozó információk szükségszerűen olyan információk voltak, amelyek az adóhatóságok rendelkezésére álltak az előzetes adómegállapítás tárgyát képező intézkedések elfogadásakor.
- 340 Ebből következik, hogy a jelen ügy körülményei között nem róható fel a Bizottságnak, hogy elemzését az Amazon alkalmazottainak tanúvallomásaira alapozta. E körülményeket kell tehát figyelembe venni a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon által a LuxOpCo funkcionális elemzését illetően megfogalmazott kifogások értékelése céljából.

i) A LuxOpCo által az immateriális eszközök tekintetében gyakorolt funkciókról (a megtámadott határozat 9.2.1.2.1. szakasza és (449)–(472) preambulumbekszdése)

- 341 Általánosságban a felek nem értenek egyet abban a kérdésben, hogy a LuxOpCo jelentős, „egyedi és értékes” funkciókat látott-e el az immateriális eszközök tekintetében. A Bizottság szerint ez volt a helyzet, mivel a LuxOpCo volt felelős a technológiának az európai piac sajátosságaihoz való adaptálásáért, a vevőadatok fejlesztéséért és a marketingeszközökkel kapcsolatos tevékenységekért.
- 342 A megtámadott határozat 9.2.1.2.1. szakaszában a Bizottság megállapította, hogy a licenciamegállapodás értelmében a LuxOpCo-t az immateriális eszközökkel kapcsolatos „egyedi és értékes” funkciók ellátásával bízták meg. E funkciók álláspontja szerint magukban foglalják a szellemi tulajdon általános frissítését, fejlesztését és kezelését, az immateriális eszközök három összetevőjének – azaz a technológiának, a vevőadatoknak és a bejegyzett védjegynek – a szintjén is, független európai műszaki és kereskedelmi innovációk, a vevőadatok létrehozása és kezelése, valamint a bejegyzett védjegy fejlesztése és fenntartása révén. Ily módon a LuxOpCo a Bizottság szerint lényegében nem elégedett meg a technológia üzemeltetésével az európai weboldalak kezelése érdekében, hanem aktívan hozzájárult a technológia frissítéséhez, javításához és kezeléséhez is a vizsgált időszakban (a megtámadott határozat (449), (450) és (465) preambulumbekszdése).
- 343 Először is a Bizottság megállapította, hogy a LuxOpCo kizárólagos és visszavonhatatlan engedéllyel rendelkezett az immateriális eszközökre, és így jogosult volt ezen immateriális eszközök további frissítésére, fejlesztésére, karbantartására és védelmére, jöllehet a LuxSCS maradt a LuxOpCo által létrehozott származékos művek tulajdonosa (a megtámadott határozat (450) preambulumbekszdése).
- 344 Másodszor a Bizottság megállapította, hogy a LuxOpCo általánosságban hozzájárult az immateriális eszközök frissítéséhez, karbantartásához és kezeléséhez az „EU IP Steering Committee” (az Unión belül a szellemi tulajdon szervezési bizottsága) révén (a megtámadott határozat (452)–(455) preambulumbekszdése). A Bizottság szerint az EU IP Steering Committee egy olyan fórum volt, amelynek keretében a LuxOpCo és az ASE üzleti és technológiai tevékenységekért felelős vezetői találkoztak, hogy megvitassák az európai immateriális eszközökre vonatkozó lépéseket és azokra javaslatokat tegyenek, ahogyan az Amazon-csoport jogászai ismertették ezeket velük. Az immateriális eszközök frissítésére, fejlesztésére, kezelésére és üzemeltetésére vonatkozó tényleges döntéseket a LuxOpCo és az ASE e bizottságban részt vevő képviselői hozták meg ezt követően, mint az Amazon-csoport európai kiskereskedelmi és szolgáltatási tevékenységeiért felelős ügyvezetők (a megtámadott határozat (452)–(455) preambulumbekszdése).
- 345 Harmadszor a Bizottság kifejtette, hogy a LuxOpCo hozzájárult a technológia fejlődéséhez (a megtámadott határozat (466)–(472) preambulumbekszdése). Rámutatott, hogy kétségtelen, hogy a LuxSCS által a LuxOpCo rendelkezésére bocsátott technológia az „Amazon US létező technológiája” volt, ahogyan azt „folyamatosan fejlesztik az Egyesült Államokban” (a megtámadott határozat (456) és (461) preambulumbekszdése). Álláspontja szerint azonban az Amazon szoftvereinek több, az Egyesült Államokban használt funkcióját adaptálni kellett ahhoz, hogy azokat Európában alkalmazni lehessen. A Bizottság közelebbről kifejtette, hogy az Amazon-csoport európai kereskedelmi tevékenységeinek megfelelő európai megvalósítása érdekében a LuxOpCo ezt az amerikai technológiát a vizsgált időszak során a leányvállalatai támogatásával frissítette, fejlesztette és kezelte (a megtámadott határozat (456)–(460)

preambulumbekezdése). Ezenkívül a LuxOpCo és a kapcsolódó európai társaságok külön kifejlesztettek egy fontos technológiát, amelyet az európai kiskereskedelmi és szolgáltatási tevékenységeknél használtak. Az ilyen típusú technológia példája a „European Fulfilment Network” (európai forgalmazási hálózat, EFN), amely technológia lehetővé tette az Amazon-csoport különböző tagállamokban található raktárkészleteinek kölcsönös megosztását és az európai rendeléskezelő központok összekapcsolását, így ezen eszköz segítségével az Unió valamennyi országának vevői képesek voltak árucikkeket vásárolni az Amazon-csoport bármely európai nemzeti honlapjáról (a megtámadott határozat (462) és (463) preambulumbekzdése).

346 Negyedszer, ami a vevőadatokat illeti, a Bizottság megállapította, hogy bár az európai internetes oldalak vevőadatai a LuxSCS törvényes tulajdonában voltak, a LuxOpCo aktív és kritikus feladatokat látott el ezen adatok vizsgált időszakban történő frissítésével, fejlesztésével és kezelésével kapcsolatban (a megtámadott határozat (466)–(468) preambulumbekzdése). E tekintetben rámutatott, hogy a LuxOpCo aktívan gyűjtötte ezeket az adatokat a LuxSCS számára nyújtott szolgáltatásként, és biztosítania kellett azok karbantartását, valamint gondoskodnia kellett az adatvédelem területén alkalmazandó jogszabályok tiszteletben tartásáról.

347 Ötödször, ami a „bejegyzett védjegyet” (a (469)–(470) preambulumbekzdés), vagyis az Amazon védjegyeit illeti, amennyiben azokat az Unióban jelentették be, a Bizottság rámutatott arra, hogy bár e védjegyet valóban elismerték, és hogy a védjegy világszintű erős azonosítása a vevők vonzásának kulcsfontosságú eleme, e kereskedelmi védjegy értéke másodlagos jelentőségű volt az Amazon-csoport három tevékenységi pillérének (választék, ár és egyszerű használat; a továbbiakban: három pillér) megfelelő európai megvalósítása tekintetében. Tekintettel arra, hogy az Amazon-csoport védjegye és hírneve határozottan a vevők számára nagymértékben kielégítő szolgáltatás LuxOpCo és kapcsolódó európai társaságok által biztosított állandó nyújtásától függ, a Bizottság szerint meg kell állapítani, hogy valójában az Amazon védjegy európai értékét a LuxOpCo és a kapcsolódó európai társaságok szintjén, nem pedig a LuxSCS szintjén generálták (a megtámadott határozat (469) és (470) preambulumbekzdése). Ezenkívül a marketingtevékenységeket a LuxOpCo és az európai társaságok a helyi know-how alapján biztosították (a megtámadott határozat (472) preambulumbekzdése).

348 Mivel a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja a Bizottság elemzésének valamennyi öt pontját, az említett egyes kérdésekre vonatkozó érveket külön-külön kell megvizsgálni.

349 E vizsgálat elvégzése előtt előzetesen rá kell mutatni arra, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon nem vitatja, hogy a LuxOpCo bizonyos, az immateriális eszközök, különösen a technológia fejlesztésével összefüggő feladatokat látott el, hanem kizárólag azt vitatják, hogy a LuxOpCo jelentős módon részt vett volna az immateriális eszközök fejlesztésében, és ily módon e javakkal összefüggésben egyedi és értékes funkciókat látott el.

350 Beadványaikban ugyanis a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon elismerik, hogy a LuxOpCo ellátott olyan fejlesztési feladatokat, amelyeket „minimálisnak” neveznek, vagy hogy „másodlagos” szerepet játszott az immateriális eszközök értékének kialakításában.

351 Ebből tehát az következik, hogy a LuxOpCo még a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon állításai szerint is ténylegesen ellátott – még ha csak másodlagos jelleggel is – az immateriális eszközök fejlesztésével összefüggő funkciókat.

– A LuxOpCo részére adott licencia jellegéről (a megtámadott határozat (450) preambulumbekzdése)

- 352 Amint azt a Törvényszék a fenti 343. pontban már kiemelte, a LuxOpCo immateriális eszközök fejlesztésével kapcsolatos funkciói jelentőségének bizonyítása érdekében a Bizottság a megtámadott határozat (450) preambulumbekzdésében kiemelte azt a tényt, hogy a LuxOpCo „az immateriális javak további frissítésére, fejlesztésére, karbantartására [...] irányuló jogot kapott e javak hasznos élettartamára”. Ebben az összefüggésben a Bizottság a T-816/17. sz. ügyben benyújtott ellenkérelem 100. pontjában azt állította, hogy a LuxOpCo „kizárólagos joggal rendelkezik arra, hogy folytassa [az Amazon] immateriális eszközeinek frissítését, fejlesztését és karbantartását”.
- 353 Kétségtelen, hogy a licenciamegállapodás 2.1 pontja a „kizárólagos” kifejezést használta a LuxOpCo részére adott engedély leírására, amely mindenesetre csak az európai területre terjedt ki. E 2.1. pont a) alpontjának szövege a következő:
- „Kizárólagos szellemi tulajdonjog licenciába adása
- A [LuxSCS] valamennyi, a [LuxSCS] szellemi tulajdonán fennálló vagy szellemi tulajdonára kiterjedő szellemi tulajdonjoga alapján – függetlenül attól, hogy az jelenleg vagy a jövőben létezik – visszavonhatatlanul a következő egyedi és kizárólag jogot, valamint licenciat adja a [LuxOpCo] számára a [LuxSCS] szellemi tulajdona tekintetében a [licenciamegállapodás] időtartamára, [...]”.
- 354 Mindazonáltal a LuxSCS és az amerikai jogalanyok között fennálló szerződéses megállapodásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy valójában nem a LuxOpCo volt az egyetlen jogalany, amely az ezen immateriális eszközök fejlesztéséhez és frissítéséhez való joggal rendelkezett.
- 355 Azok a jogok ugyanis, amelyekkel a LuxOpCo a licenciamegállapodás alapján az immateriális eszközök fejlesztésével kapcsolatban rendelkezett, nem szükségképpen voltak kizárólagosak, mivel a KMM többi résztvevője, vagyis az ATI és az A 9 megőrizték a technológia fejlesztéséhez, frissítéséhez és hasznosításához való jogot. Egyébiránt a Bizottság nem vitatja azt a tényt, hogy a KMM többi résztvevője, vagyis az ATI és az A 9 megőrizték a technológia fejlesztéséhez és frissítéséhez való jogot.
- 356 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a LuxOpCo által a licenciamegállapodás alapján szerzett jogok nem korlátozódtak az e megállapodás megkötésének időpontjában fennálló immateriális eszközökre, hanem az ATI és az A 9 amerikai jogalanyok irányítása alatt végzett folyamatos fejlesztési, karbantartási és optimalizálási erőfeszítések eredményeként keletkező valamennyi jövőbeli immateriális eszközre is kiterjedtek. Ez jól mutatja, hogy nem a LuxOpCo volt az egyetlen olyan jogalany, amely jogosult volt a licenciamegállapodás hatálya alá tartozó immateriális eszközök fejlesztésére és frissítésére.
- 357 A Bizottság egyébként elismeri, hogy a LuxSCS-re 2005. január 1-jén a belépési megállapodás alapján átruházott eszközöket „fokozatosan váltották fel” a KMM alapján a vizsgált időszak során később fejlesztett és frissített immateriális eszközökkel. Azt is elismeri, hogy a LuxSCS tulajdonában lévő és a LuxOpCo részére licenciába adott technológiát az amerikai jogalanyok, közelebbről az ATI és az A 9 fejlesztették ki.

358 A fentiekből tehát az következik, hogy a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a LuxOpCo kizárólagos joggal rendelkezett az immateriális eszközök frissítésének folytatására. E megállapítás azonban nem elegendő a Bizottság azon érvelésének megcáfolásához, amely szerint a LuxOpCo jelentős, sőt egyedi és értékes funkciókat látott el az immateriális eszközök fejlesztésével kapcsolatban. Az a tény ugyanis, hogy a LuxOpCo nem rendelkezik kizárólagos felhasználási joggal az immateriális eszközök felett, nem befolyásolja a Bizottság azon állítását, amely szerint a LuxOpCo az immateriális eszközök fejlesztése tekintetében egyedi és értékes funkciókat látott el.

– Az EU IP Steering Committee-ről (a megtámadott határozat (452)–(455) preambulumbekzdése)

359 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon lényegében azt vitatja, hogy az EU IP Steering Committee a Bizottság által neki tulajdonított szerepet játszotta volna (fenti 344. pont). Álláspontjuk szerint e bizottság nem hozott döntéseket az immateriális eszközök fejlesztését vagy frissítését illetően. Ezenfelül nemcsak hogy az említett bizottság résztvevőinek többsége az amerikai személyzethez tartozott, hanem valójában az EU IP Steering Committee határozatait az Amazon-csoport alkalmazottai hozták meg az Egyesült Államokban, és különösen a szellemi tulajdonért felelős alelnök.

360 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

361 A megtámadott határozat (452) és (453) preambulumbekzdésében a Bizottság kifejtette, hogy az EU IP Steering Committee a szellemi tulajdon európai frissítésére és fejlesztésére vonatkozó technikai és üzleti útmutatások nyújtása céljából jött létre. A Bizottság rámutatott, hogy az „EU Policies and Procedures Manualból” (az EU-s politikák és eljárások kézikönyve) egyrészt az tűnik ki, hogy ez a bizottság többek között az Amazon szellemi tulajdonjogi portfóliójának, valamint a vállalkozás üzleti stratégiájának vizsgálata céljából ülésezett, amennyiben az a szellemi tulajdon frissítésére és felhasználására vonatkozott. Másrészt e bizottság többek között az uniós szolgáltatások alelnökeiből, az uniós jogi igazgatóból (a LuxOpCo alkalmazottja), az Amazon-csoport szellemi tulajdoni tanácsadójából és az európai tevékenységekért felelős alelnökből állt.

362 Ezt követően a Bizottság kiemelte, hogy az a tény, hogy csak konzultatív szervről van szó, amint azt az Amazon a közigazgatási eljárás során kifejtette, nem jelenti azt, hogy ajánlásai ne lennének hatással az immateriális eszközök frissítésére, karbantartására és kezelésére. Megállapította, hogy valójában az EU IP Steering Committee üléseinek célja elsősorban ajánlások megfogalmazása volt az immateriális eszközök védelmét célzó kérelmekre (ideértve a LuxOpCo kizárólagos jogait, amelyek a LuxSCS és a LuxOpCo között létrejött licenciamegállapodásból erednek), másodsorban az immateriális eszközökkel kapcsolatban Európában folyamatban lévő bírósági eljárások állásának a vizsgálata, harmadsorban pedig a technológiai és egyéb immateriális eszközök használatára irányuló képzések nyújtása az európai munkavállalóknak (a megtámadott határozat (454) preambulumbekzdése).

363 Végül az Egyesült Államokban alkalmazott, szellemi tulajdonért felelős alelnök tanúvallomására támaszkodva a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az EU IP Steering Committee olyan fórum volt, amelynek keretében a LuxOpCo vezetői találkoztak, hogy megvitassák az immateriális eszközökre vonatkozó lépéseket, ahogyan az Amazon-csoport jogászai ismertették ezeket velük, míg az immateriális eszközök frissítésére, fejlesztésére, kezelésére és üzemeltetésére

vonatkozó tényleges döntéseket a LuxOpCo és az ASE e bizottságban részt vevő képviselői hozták meg ezt követően, mint az Amazon-csoport európai kiskereskedelmi és szolgáltatási tevékenységeiért felelős ügyvezetők (a megtámadott határozat (455) preambulumbekzdése).

- 364 A megtámadott határozat (452)–(455) preambulumbekzdésének értelmezése alapján meg kell állapítani, hogy a Bizottság a megtámadott határozatban nem bizonyította, hogy az EU IP Steering Committee jelentős döntéseket hozott volna az immateriális eszközök fejlesztését vagy frissítését illetően.
- 365 Először is a Bizottság a megtámadott határozat (452) és (453) preambulumbekzdésében elismeri, hogy az EU IP Steering Committee szerepe korlátozott volt, mivel az arra szorítkozott, hogy „technikai és üzleti iránymutatásokat” és „támogatást” nyújtson a LuxSCS szellemi tulajdonának frissítésével kapcsolatos stratégiai döntések meghozatalához, vagy harmadik felekkel több licenciamegállapodás megkötéséhez.
- 366 Egyébiránt az Amazon-csoport uniós politikákról és eljárásokról szóló kézikönyvéből kitűnik, hogy az EU IP Steering Committee mint olyan nem rendelkezett döntéshozatali jogkörrel, hanem kizárólag a szellemi tulajdon európai fejlesztésének és kiépítésének támogatására irányuló szerv volt. Ezt egyébként a Bizottság is hallgatólagosan elismeri a megtámadott határozat (454) preambulumbekzdésében, amikor arra a „hatásra” hivatkozik, amelyet e bizottság „ajánlásai” az immateriális eszközök frissítésére, karbantartására és kezelésére gyakoroltak.
- 367 Ezt követően a megtámadott határozat (454) preambulumbekzdéséből (lásd a fenti 362. pontot), valamint az Egyesült Államokban alkalmazott, szellemi tulajdonért felelős alelnök tanúvallomásából, amelyre az említett határozat (455) preambulumbekzdése utal, kitűnik, hogy a gyakorlatban az EU IP Steering Committee az immateriális eszközökhöz fűződő jogok védelmével és fenntartásával kapcsolatos kérdések vizsgálatára szorítkozott, és hogy az immateriális eszközök fejlesztésének vagy frissítésének kérdését nem itt vitatták meg.
- 368 Végül, amennyiben az EU IP Steering Committee az immateriális eszközök frissítésével és fejlesztésével kapcsolatos vita fóruma lehetett, meg kell állapítani, hogy az immateriális eszközök fejlesztésére vonatkozó határozatokat nem e bizottság fogadta el, hanem főszabály szerint az Amazon-csoport egyesült államokbeli munkavállalói, közelebbről pedig a szellemi tulajdonért felelős alelnök. A Luxemburgi Nagyhercegség ezen állítását a Bizottság nem vitatta.
- 369 Egyébiránt, ami az említett bizottság összetételét illeti, ellentétben azzal, amit a Bizottság a beadványaiban állít, az amerikai joganyagokban vezetői feladatokat ellátó alkalmazottak, és különösen az Amazon US szellemi tulajdonért felelős alelnöke az EU IP Steering Committee tagjai voltak, és az üléseket is irányították.
- 370 A fentiekből következik, hogy a Bizottságnak az EU IP Steering Committee-re vonatkozó megállapításai nem teszik lehetővé a megtámadott határozat (455) preambulumbekzdésében szereplő azon következtetésének alátámasztását, amely szerint az immateriális eszközök fejlesztésével és frissítésével kapcsolatos döntéseket a LuxOpCo és az ASE e bizottság részét képező személyzete hozta meg, mint az Amazon-csoport európai kiskereskedelmi értékesítéseiről és szolgáltatásaiért felelős döntéshozók.

- 371 A Bizottságnak legfeljebb azt sikerült bizonyítania, hogy a LuxOpCo az immateriális eszközök kezelésével és védelmével kapcsolatos funkciókat látott el, és hogy a LuxOpCo alkalmazottai az EU IP Steering Committee keretében megvitatott ajánlások alapján megfelelő intézkedésekről döntöttek, mint például valamely szabadalom benyújtásáról.
- 372 A fentiekből következik, hogy a Bizottságnak az EU IP Steering Committee-re vonatkozó állításai nem elegendőek annak bizonyításához, hogy a LuxOpCo az immateriális eszközök fejlesztésével kapcsolatban „egyedinek és értékesnek” minősíthető funkciókat látott el.
- *A LuxOpCo-nak a technológia fejlesztésére vonatkozó funkcióiról*
- 373 A megtámadott határozat (449) preambulumbekzdésében a Bizottság megállapította, hogy a LuxOpCo feladatai közé tartozik a technológia frissítése, fejlesztése és kezelése.
- 374 Ezen állítás alátámasztására a megtámadott határozat (456) preambulumbekzdésében először is lényegében azt emelte ki, hogy az Egyesült Államokban kifejlesztett technológia e formában nem volt hasznosítható Európában, és hogy a sajátos európai igények kielégítése érdekében adaptációkra volt szükség. Kifejtette, hogy az Amazon-csoport kereskedelmi tevékenységeinek európai fejlesztése sajátos technológiát igényel (különböző szoftverek, helyi adaptációk).
- 375 Ezt követően a Bizottság hangsúlyozta, hogy a LuxOpCo rendelkezett a kutatási és fejlesztési tevékenységek folytatásához szükséges technológiai erőforrásokkal. Rámutatott többek között arra, hogy körülbelül hatvan személy látott el technológiai jellegű feladatokat, egy „lokalizációs” és fordítási részleg az európai internetes oldalak helyi preferenciákhoz igazításával kapcsolatos feladatokat végzett, további tíz személyt pedig „Technical Program Managerként” (technikai programkezelőként) alkalmaztak, akiknek a szerepe az volt, hogy technikailag konvertálják a kiskereskedelemért felelős helyi részlegek által azonosított technológiai igényeket. A Bizottság szerint ez az eljárás tette lehetővé, hogy a technológia folyamatosan a helyi piac függvényében kerüljön fejlesztésre és adaptálásra.
- 376 E tekintetben a Bizottság a megtámadott határozat (461) preambulumbekzdésében valóban elismerte, hogy a LuxOpCo keretében kialakított technikai források korlátozottak. Hangsúlyozta ugyanakkor, hogy valójában a technológia egyedi értéke a helyi know-howból, a vállalkozás új igényeinek meghatározásából és ezek szoftverprojektben történő lefordításából, nem pedig magából a kódolásból eredt.
- 377 Végül a Bizottság megjegyezte, hogy a LuxOpCo a katalógusok, a fordítási technológiák és a helyi adaptációk kidolgozásában is közreműködött. E feladatokat a kapcsolódó európai társaságok korábbi részlegei vagy újonnan felvett személyek látták el. Ezenkívül rámutatott arra, hogy a kapcsolódó európai társaságok fontos szerepet játszottak az európai nemzeti piacokra jellemző új technológiák fejlesztésében is.
- 378 A Bizottság hozzátette, hogy a LuxOpCo és a kapcsolódó európai társaságok hozzájárultak különösen az EFN fejlesztéséhez. E technológia az európai tevékenységek egy sajátos szükségletére reagált, mivel lehetővé tette az európai vevők számára, hogy az Amazon-csoport bármely európai internetes oldaláról vásárolhassanak árucikkeket.
- 379 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon előadja, hogy a LuxOpCo semmilyen fontos fejlesztési, frissítési vagy karbantartási funkciót nem látott el a technológiához kapcsolódó immateriális eszközök vonatkozásában. Többek között cáfolják a Bizottság azon állításait,

amelyek szerint a LuxOpCo jelentős szerepet játszott az EFN fejlesztésében, és kifejtik, hogy e technológiát, noha Európára jellemző, az Egyesült Államokban fejlesztették ki, és hogy a LuxOpCo nem vett részt sem annak megtervezésében, sem annak létrehozásában.

- 380 A Bizottság vitatja ezeket az érveket, és fenntartja a megtámadott határozat (456)–(465) preambulumbekkezdésében kifejtett, a fenti 373–378. pontban ismertetett álláspontját.
- 381 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon állításával ellentétben a Bizottság a megtámadott határozatban nem azt állította, hogy a LuxOpCo a technológia fő fejlesztője, akár világléptékben vagy kizárólag európai szinten, hanem – amint azt a megtámadott határozat (449) és (465) preambulumbekkezdése kifejti – azt, hogy a LuxOpCo aktívan hozzájárult a vizsgált időszakban a technológia frissítéséhez, javításához és kezeléséhez. A Bizottság azt sem vitatja, hogy a technológiát folyamatosan fejlesztették az Egyesült Államokban.
- 382 E tekintetben igaz – amint arra a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon hivatkozik –, hogy a technológiai eszközöket elsősorban az amerikai jogalanyok fejlesztették ki, és bocsátották végleges formájukban rendelkezésre az európai tevékenységek céljára. A különböző európai oldalak által használt szoftver egyébként közös volt.
- 383 Egyrészt az iratokból kitűnik, hogy az immateriális eszközök fejlesztésére és a fejlesztendő projektekkel kapcsolatos prioritások meghatározására – beleértve az Európára vonatkozó speciális technológiát is – vonatkozó döntések fő tartalmát az Egyesült Államokban határozták meg.
- 384 Másrészt nem vitatott, hogy a technológia fejlesztésében részt vevő műszaki szakemberek és mérnökök legnagyobb számban az Egyesült Államokban voltak megtalálhatók. Az Amazon-csoport nem kevesebb, mint *[bizalmas]* munkavállalója járult hozzá az immateriális eszközök fejlesztéséhez, amelyek közül több mint *[bizalmas]* munkavállalót foglalkoztattak az Egyesült Államokban a technológiához kapcsolódó munkakörökben a vizsgált időszak során. A Bizottság nem vitatja ezeket az adatokat. Ezenkívül az ügy irataiból, és különösen az Amazon-csoport alkalmazottainak különböző tanúvallomásaiból kitűnik, hogy az amerikai központi szolgálatok és műszaki szakemberek feladata volt az európai piac sajátos eszközeinek fejlesztése.
- 385 Ezt követően a LuxOpCo-nak a technológia fejlesztéséhez való hozzájárulását illetően a következőkre kell rámutatni.
- 386 Először is a Bizottság helyesen állapította meg, hogy egyes esetekben adaptációkra van szükség a technológia európai megvalósításához.
- 387 Noha ugyanis – amint arra a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon hivatkozik – a tevékenységi modell és a mögöttes technológia ugyanaz Amerikában, mint Európában, az Amazon-csoport alkalmazottainak a felek által benyújtott különböző tanúvallomásaiból, és különösen az Egyesült Államokban alkalmazott, a nemzetközi kiskereskedelmi tevékenységekért felelős igazgató alelnök tanúvallomásából kitűnik, hogy az európai piac amerikai piachoz képest fennálló sajátosságai miatt az Egyesült Államokban fejlesztett technológiát ebben az állapotban nem mindig lehetett használni az európai internetes oldalakon. Így az EFN-en kívül, amely kifejezetten az Amazon-csoport európai tevékenységeire kifejlesztett technológia volt, adaptációkra vagy „lokalizációkra” volt szükség. Az ügy irataiból kitűnik, hogy ezek az adaptációk többek között a fordítási munkálatokra terjedtek ki *[bizalmas]*.

- 388 Másodszor, az Amazon-csoport alkalmazottainak tanúvallomásaiból kitűnik, hogy bár a technológia európai piacra történő adaptálásának nagy részét az Egyesült Államokban végezték, többek között a szoftvereken végzett munka esetében a LuxOpCo bizonyos mértékben hozzájárult ezekhez az adaptációkhoz.
- 389 Amint azt egyébként a T-318/18. sz. ügyben benyújtott keresetlevélben az Amazon is megerősíti, a vizsgált időszak végén legfeljebb mintegy hatvan személy töltött be a technológiához kapcsolódó pozíciókat Luxemburgban.
- 390 E tekintetben az ügy irataiból, és különösen az Egyesült Államokban alkalmazott, a nemzetközi kiskereskedelmi tevékenységekért felelős igazgató alelnök, valamint a harmadik feleknek szóló európai programok (többek között a Marketplace) korábbi felelősenek tanúvallomásaiból kitűnik, hogy legkésőbb a 2006. évi átszervezést követő évtől a LuxOpCo saját műszaki szakembereit vette igénybe. Pontosabban a LuxOpCo a vizsgált időszakban szoftverfejlesztőket (software developers) alkalmazott, akik hozzájárultak az európai tevékenységekre vonatkozó sajátos programok fejlesztéséhez, és a helyi kiigazításokon dolgoztak.
- 391 Ugyanígy a harmadik feleknek szóló európai programok (többek között a Marketplace) korábbi felelősenek tanúvallomásából kitűnik, hogy *[bizalmas]*.
- 392 Ebben az összefüggésben a lokalizációs és fordítási csoportot illetően, amelyet a Bizottság a megtámadott határozat (459) preambulumbekkezdésében jelölt meg, meg kell állapítani, hogy az ügy irataiból kitűnik, hogy e munkacsoport feladata az európai internetes oldalak adaptálása – többek között fordítása – volt, és hogy e csoport hozzájárult a szoftverfejlesztéshez. Az Amazon-csoport alkalmazottainak tanúvallomásaiból ugyanis kitűnik *[bizalmas]*. Ugyanakkor, bár e tevékenységek és ez utóbbi technológia fontos szerepet játszottak a LuxOpCo kereskedelmi tevékenységeiben, mindazonáltal kisebb szerepet játszottak a technológia Egyesült Államokban fejlesztett többi részéhez képest.
- 393 Ezt követően, a Bizottság által a megtámadott határozat (456) preambulumbekkezdésében megjelölt katalógusfejlesztési tevékenységeket illetően meg kell állapítani, hogy – amint arra az Amazon és a Luxemburgi Nagyhercegség hivatkozik – az említett tevékenységek nem foglalták magukban a katalógus alapjául szolgáló szoftverek megtervezését, mivel arra az Egyesült Államokban került sor. A Luxemburgban kialakított, katalógushoz kapcsolódó tevékenységek *[bizalmas]*. A katalógus fejlesztésével kapcsolatos helyi munka *[bizalmas]*.
- 394 Az Egyesült Államokban alkalmazott, a nemzetközi kiskereskedelmi tevékenységekért felelős igazgató alelnök tanúvallomásából kitűnik, hogy *[bizalmas]*. Így, bár a LuxOpCo végezhetett a katalógussal kapcsolatos szoftverekre vonatkozó műveleteket, e műveletek nagyon korlátozottak maradtak az Amazon-csoport központi szolgálatai által megvalósított fejlesztésekhez képest.
- 395 A fentiekből következik, hogy a LuxOpCo hozzájárult a technológia fejlesztéséhez bizonyos, elsősorban a fordításhoz kapcsolódó adaptációk elvégzése révén, és – kizárólag kisebb mértékben – egyes szoftverek és funkciók fejlesztéséhez. Ezenkívül a technológia európai tevékenységekhez való adaptálásával kapcsolatos munka lényegi része nagymértékben az Amazon-csoport központi szolgálataitól függött. Ebből következően a LuxOpCo által a technológia fejlődéséhez nyújtott hozzájárulás csak csekély szerepet játszhatott e technológia értékének létrehozásában. Ebből következik, hogy bár a Bizottság helyesen állapította meg a megtámadott határozat (461) preambulumbekkezdésében, hogy az Európában szükséges

adaptációkat a helyi piacok közelében dolgozták ki, téves volt ilyen jelentőséget tulajdonítani a LuxOpCo által az említett adaptációkhoz nyújtott hozzájárulásoknak, és ebből azt a következtetést levonni, hogy e hozzájárulások egyediek és értékesek voltak.

- 396 Harmadszor, amint arra a Bizottság a megtámadott határozat (460) és (461) preambulumbekkezdésében rámutatott, a luxemburgi részlegek által végzett helyi adaptációkon kívül a LuxOpCo a technológia fejlesztéséhez is hozzájárult, mivel részt vett a vállalkozás új technológiai szükségletei azonosításának folyamatában és azok szoftverprojektekbe történő konvertálásában.
- 397 E tekintetben a LuxOpCo programkezelőkkel (technical program managers) rendelkezett, akiknek az volt a feladata, hogy technikailag konvertálják a kereskedelmi igényeket annak érdekében, hogy egy mérnök (software developer) azokat kódolhassa (lásd a megtámadott határozat (460) preambulumbekkezdését). A Luxemburgi Nagyhercegség egyébként nem vitatja, hogy Európában a szükséges eszközök és adaptációk funkcionális és műszaki specifikációit a helyi piacok közelében dolgozták ki.
- 398 Kétségtelen, hogy – amint azt lényegében a Bizottság a megtámadott határozat (461) preambulumbekkezdésében hangsúlyozta – a kereskedelmi szükségletek meghatározása és a specifikációk megfogalmazása fontos szerepet játszik a technológia kialakításában. Az ügy irataiból ugyanis kitűnik, hogy az Amazon-csoport technológiájának értéke e technológia azon képességén alapul, hogy az Amazon-csoport három pillérét – alacsony árak, választék és egyszerű használat – szolgálja (lásd a fenti 347. pontot), és ily módon megfeleljen a vevők igényeinek. Ily módon az Amazon technológiájának értéke bizonyos mértékben a helyi szükségletekhez való adaptációban, és különösen a helyi részlegek azon képességében is rejlik, hogy a technológiának a fogyasztók igényeihez való igazítását szolgáló specifikációkat fogalmazzanak meg.
- 399 Mindazonáltal rá kell mutatni arra, hogy – amint azt az Amazon előadja – Luxemburgban csak egy tucatnyi programkezelőt foglalkoztattak, míg az Egyesült Államokban *[bizalmas]*, és e luxemburgi munkavállalók közül *[bizalmas]* csak a vizsgált időszak végén (*[bizalmas]*) állt alkalmazásban.
- 400 Ráadásul, bár a LuxOpCo azonosította a vállalkozás technológiai igényeit és az ezen igényekre vonatkozó specifikációkat, a technológia tervezése és létrehozása az Egyesült Államokban zajlott. Ebben az összefüggésben, ellentétben azzal, amit a Bizottság a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett ellenkérelmének 103. pontjában láthatóan sugall, az amerikai jogalanyok tevékenysége nem pusztán kódolási tevékenységekre korlátozódott, hanem valódi fejlesztési tevékenységeket jelentett.
- 401 Végül, amint azt az Amazon állítja, a technológia fejlesztésére vonatkozó stratégiai döntések túlnyomórészt többségét, különösen Európát illetően, az amerikai jogalanyok, nem pedig a LuxOpCo hozta meg.
- 402 Ebből következik, hogy a technológia e fejlesztésének és frissítésének az ügyféltapasztalat javítása érdekében történő megvalósítása elsősorban az Egyesült Államokban kifejlesztett modellen alapult – amely azonos Európában és az Egyesült Államokban –, és kizárólag kisebb mértékben azokon a műszaki specifikációkon, amelyeket a helyi részlegek megfogalmazhattak.
- 403 A fentiekből következik, hogy bár a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a LuxOpCo a licenciamegállapodás tárgyát képező technológia szintjén hozzájárult az immateriális eszközök fejlesztéséhez műszaki specifikációk kidolgozása révén, az említett hozzájárulások korlátozottak

maradtak. Ezenkívül, mivel e feladatokat 2006 előtt már kapcsolt vállalkozások látták el, meg kell állapítani, amint azt a Luxemburgi Nagyhercegség a T-816/17. sz. ügyben benyújtott keresetlevél 109. pontjában kifejti, hogy e funkciókat nem lehet egyedinek tekinteni, hanem gyakori funkciókról van szó.

- 404 Negyedszer, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a LuxOpCo hozzájárult az EFN – az Amazon-csoport európai tevékenységeire jellemző egyetlen technológia – fejlesztéséhez.
- 405 Amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (463) preambulumbekzdésében kifejtette, az EFN olyan technológiai fejlesztések kombinációja, mint például az új funkciók bevezetése és a logisztikai optimalizálás.
- 406 Nem vitatott, hogy az EFN alapvető szerepet játszott az európai kiskereskedelmi és szolgáltatási üzleti tevékenységekben. Amint arra a Bizottság a megtámadott határozat (462) preambulumbekzdésében rámutatott, és amint azt maga az Amazon is kifejtette a United States Tax Courthoz (az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bírósága) benyújtott, eljárást követő beadványában, az EFN létrehozása azon probléma megoldására irányult, amelyet a nemzeti rendelkezések központokhoz kapcsolódó több internetes oldal létezése jelentett. Ez a technológia lehetővé tette az európai rendelkezések központok összekapcsolását és a készletek kölcsönös megosztását, ezáltal lehetővé téve valamennyi uniós vevő számára, hogy az Amazon bármely európai honlapjáról vásárolhassanak árucikkeket.
- 407 Egyébiránt az Amazon alkalmazottainak tanúvallomásaiból, valamint az Amazon által a United States Tax Courthoz (az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bírósága) benyújtott, eljárást követő beadványból kitűnik, hogy az EFN meghatározó jelentőséggel bírt a tevékenységek két új európai országban, nevezetesen Spanyolországban és Olaszországban való megkezdése szempontjából.
- 408 Márpedig az ügy irataiból kitűnik, hogy a Bizottság ténylegesen jogosan vélte úgy, hogy a LuxOpCo részt vett az EFN fejlesztésében (lásd a fenti 404. pontot).
- 409 A United States Tax Courthoz (az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bírósága) benyújtott, eljárást követő beadványban ugyanis az Amazon maga is *[bizalmas]*. E beadvány szerint az „AEHT” (vagyis az Amazon Europe Holding Technology, amely kifejezés megfelel a LuxSCS hivatalos megnevezésének) *[bizalmas]*. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a fenti 14. pontban említett amerikai eljárás keretében semmilyen különbséget nem tettek a csoporthoz tartozó különböző luxemburgi jogalanyok között, és hogy ebben az eljárásban az „AEHT” kifejezést különbségtétel nélkül használták a LuxOpCo, illetve a LuxSCS megnevezésére. Márpedig az EFN fejlesztésében való részvételt illetően egyértelmű, hogy az Amazon a LuxOpCo-ra, nem pedig a LuxSCS-re hivatkozott.
- 410 Ezt a megállapítást egyébként megerősítik az Amazon-csoport alkalmazottainak tanúvallomásai, és különösen az Egyesült Államokban alkalmazott, a nemzetközi kiskereskedelmi tevékenységekért felelős igazgató alelnök tanúvallomása, amely megerősíti, hogy ebben az időszakban a LuxOpCo alkalmazásában álló európai kiskereskedelmi tevékenységi vezető aktívan hozzájárult az EFN kidolgozásához és megtervezéséhez.
- 411 Mindazonáltal ki kell emelni, hogy téves lenne úgy tekinteni, hogy a LuxOpCo vállalta az EFN fejlesztési folyamatának egészét.

- 412 Egyrészt az iratokból kitűnik, hogy az amerikai székhely meghatározó szerepet játszott az EFN projekt beindításában.
- 413 Másrészt, amint arra a Luxemburgi Nagyhercegség hivatkozik, és amint az az Amazon-csoport alkalmazottainak tanúvallomásaiból és az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bíróságának véleményéből kitűnik, az EFN fejlesztésére az amerikai jogalanyok támogatásával került sor. Konkrétabban, az EFN alapjául szolgáló szoftverek fejlesztésével kapcsolatos munkát a központi részlegek műszaki szakemberei végezték, többek között a LuxOpCo egységei által megfogalmazott specifikációk alapján. Ezenkívül a Bizottság nem vitatja, hogy működési szempontból a raktár azon meghatározásait és követelményeit, amelyeken ezen eszköz alapul, szintén az Egyesült Államokban állapították meg.
- 414 Noha a megtámadott határozat (462) preambulumbekzdésében a Bizottság további pontosítás nélkül kifejti, hogy „az EFN-t Európában fejlesztették ki”, a Bizottság nem hagyta teljesen figyelmen kívül az amerikai jogalanyok közreműködését. A megtámadott határozat 481. lábjegyzetében többek között a tanúvallomások egyikét idézi, amely szerint a technológiát Európában fejlesztették ki, a központi technológiai részlegek segítségével.
- 415 A fentiekből tehát az következik, hogy bár az EFN nagyrészt az Egyesült Államokban fejlesztett technológián alapult, a LuxOpCo is aktívan hozzájárult e technológia fejlesztéséhez. Márpedig e technológiának az Amazon-csoport európai tevékenységeinek kiterjesztése szempontjából fennálló jelentőségére tekintettel a Bizottság nem követett el hibát, amikor e hozzájárulásokat egyedinek és értékesnek tekintette. Még ha a LuxSCS is volt végeredményben e technológia tulajdonosa, annak fejlesztése a LuxOpCo erőfeszítéseinek gyümölcse is volt.
- 416 A fenti 386–415. pontban tett megállapításokból tehát kitűnik, hogy az EFN-en kívül, amelynek fejlesztésében a LuxOpCo aktívan részt vett, a technológia legfontosabb adaptálásaira az Egyesült Államokban került sor, párbeszédben az igényeiket megfogalmazó európai részlegekkel, és hogy ezenkívül bizonyos kisebb adaptációkat a helyi részlegek végezhettek közvetlenül.
- 417 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy bár a Bizottság helyesen állapította meg, hogy az EFN fejlesztésében való részvétele miatt a LuxOpCo a technológiával összefüggő egyedi és értékes feladatokat látott el, egyebekben eltúlozta a LuxOpCo funkcióinak jelentőségét a technológia fejlesztésével kapcsolatban. Az EFN kifejlesztésén kívül ugyanis a LuxOpCo feladatai elsősorban a műszaki specifikációk adaptálására és kidolgozására korlátozódtak. Ennélfogva a megtámadott határozat (465) preambulumbekzdésében levont következtetés, és különösen azon állítás, miszerint a LuxOpCo jelentős mértékben javította a technológiát, nem fogadható tehát el teljes egészében.
- 418 Mivel e megállapítás az Amazon alkalmazottainak tanúvallomásain alapul, nem tűnik szükségesnek részletesen megvizsgálni a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon azon érveit, amelyek szerint a Bizottság tévesen használta fel a tanúvallomásokat, különösen annak megállapítása érdekében, hogy a technológiát (különösen az EFN-t) Európában fejlesztették ki, holott erre az Egyesült Államokban került sor. Még ha nem is lehet ugyanis teljes egészében elfogadni a Bizottság elemzését, a Bizottság által elkövetett hibák nem alkalmasak azon megállapítás megkérdőjelezésére, amely szerint a LuxOpCo ténylegesen hozzájárult az immateriális eszközök, és különösen az EFN fejlesztéséhez.

– A vevőadatokról (a megtámadott határozat (466)–(468) preambulumbekzdése)

- 419 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja a Bizottság azon megállapításának megalapozottságát, amely szerint a LuxOpCo aktív és kritikus feladatokat látott el a vevőadatok frissítésével, fejlesztésével és kezelésével kapcsolatban. Lényegében arra hivatkoznak, hogy a vevőadatokat automatikusan gyűjtötték az Egyesült Államokban kifejlesztett technológia segítségével, a LuxOpCo alkalmazottainak közreműködése nélkül.
- 420 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 421 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a felek nem értenek egyet abban a kérdésben, hogy a LuxOpCo aktívan hozzájárult-e a vevőkre vonatkozó információkat – mint például az értékesítési történeteket – összegyűjtő adatbázis fejlesztéséhez. Azt kell tehát meghatározni, hogy a vevőadatok vizsgált időszakban való összegyűjtése, valamint védelmük a LuxOpCo-nak tudható-e be.
- 422 Először is meg kell állapítani, hogy – amint azt a Bizottság a megtámadott határozat 19. táblázatában bemutatta – a vizsgált időszak során az egyedi vevők éves száma jelentősen növekedett, a 2006. évi 17 millió vevőről a 2014. évi több mint 60 millióra.
- 423 Másodszor, a Bizottsághoz hasonlóan meg kell állapítani, hogy a vevőadatok kulcsfontosságú eszközt jelentenek egy olyan elektronikus kereskedelmi szereplő számára, mint az Amazon-csoport, többek között a marketinget illetően. Bizonyos eszközök, különösen az ajánlások és hasonlóságok technológiájának alkalmazása ugyanis a vevőadatoktól függ. A vevőadatok így egyedi és értékes immateriális eszközöknek minősülnek.
- 424 Harmadszor nem vitatott, hogy a LuxOpCo az a jogalany, amely a vevőadatokat gyűjtötte, és ezenkívül felelős az ezen adatokra alkalmazandó szabályozás tiszteletben tartásáért. A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon egyébként nem vitatja a megtámadott határozat (468) preambulumbekzdésében szereplő azon állítást, amely szerint a LuxOpCo a LuxSCS-nek nyújtott szolgáltatás címén gyűjtötte az európai internetes oldalak vevőinek adatait.
- 425 Kétségtelen, hogy az Amazonhoz hasonlóan fontos megjegyezni, hogy a vevőadatok gyűjtése automatizált volt, és hogy a LuxOpCo az Egyesült Államokban kifejlesztett és a LuxSCS által a rendelkezésére bocsátott technológia révén gyűjtötte a vevők adatait.
- 426 Mindazonáltal, amint azt a Bizottság a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett ellenkérelmének 107. pontjában hangsúlyozza, a LuxOpCo volt az, amely aktívan hozzájárult a vevőadatok összegyűjtéséhez az Amazon-csoport stratégiája három pillérének (lásd a fenti 347. pontot) végrehajtása révén, lehetővé téve a vevőknek az Amazon-csoport internetes oldalaira vonzását és további vevőadatok gyűjtését. A vevőadatok gyűjtése ugyanis szükségképpen az Amazon-csoport internetes oldalainak az ügyfelek felé fennálló vonzerejétől függ. Márpedig az európai internetes oldalak látogatottságának, és így a gyűjtött vevőadatok számának növekedése maga is kapcsolódott a fent említett három pillér, azaz az ár, a választék és az egyszerű használat LuxOpCo általi végrehajtásához. Bár vitathatatlan, hogy az Egyesült Államokban kifejlesztett technológia alapvető szerepet játszott e három pillér megfelelő végrehajtásában, a LuxOpCo aktív és kritikus szerepet játszott az új vevőadatok összegyűjtésével kapcsolatban, és így hozzájárult ezen egyedi és értékes immateriális eszközök fejlesztéséhez.

427 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy a Bizottság helyesen állapította meg a megtámadott határozat (468) preambulumbekkezdésében, hogy a LuxOpCo köteles gondoskodni a vevőadatok karbantartásáról és biztosítani az adatvédelem területén alkalmazandó jogszabályok tiszteletben tartását. Noha a vevőadatbázis védelme fontos tevékenység egy olyan üzleti modell szempontjából, amely többek között a végső fogyasztóknak nyújtott kiskereskedelmi értékesítéshez és szolgáltatásokhoz kapcsolódik, méghozzá a Bizottság által a megtámadott határozat (466) preambulumbekkezdésében kifejtett okokból, mindazonáltal az ilyen típusú adatbázisokkal dolgozó valamennyi licenciavevő szokásos tevékenységéről van szó.

428 A fentiekre tekintettel helyben kell hagyni a Bizottságnak a megtámadott határozat (466)–(468) preambulumbekkezdésében tett megállapításait, legalábbis annyiban, hogy a LuxOpCo aktív és kritikus feladatokat látott el a vevőadatok javításával kapcsolatban a vizsgált időszak során. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a LuxOpCo azáltal, hogy összegyűjtötte a vevőadatokat, amelyek száma 2006 és 2014 között háromszorosára nőtt, amint az a fenti 422. pontból kitűnik, hozzájárult ezen immateriális eszköz értékéhez, amely egyedi és értékes immateriális eszköznek minősül. A LuxOpCo így egyedi és értékes funkciókat látott el.

– Az „Amazon védjegyről” (a megtámadott határozat (469)–(472) preambulumbekkezdése)

429 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon megkérdőjelezi a Bizottság azon állítását, amely szerint az Amazon „védjegy” értéke a LuxOpCo és a kapcsolódó európai társaságok szintjén keletkezik.

430 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.

431 Először is hangsúlyozni kell, hogy – amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (469) és (471) preambulumbekkezdésében hallgatólagosan elismerte – az Amazon védjegyet valóban elismerik, és világszerte erőteljesen azonosítják, ami jelentős előnyt jelent ahhoz, hogy ügyfeleket vonzzon. Meg kell állapítani, hogy e hírnév már fennállt a LuxOpCo létrehozását megelőzően is. Mindazonáltal helyben kell hagyni a Bizottság által a megtámadott határozat (469) és (470) preambulumbekkezdésében tett azon megállapítást, amely szerint a kereskedelmi védjegy nem központi eleme az Amazon-csoport modelljének, mivel az említett csoport üzleti stratégiája a három pillérre (ár, egyszerű használat, termékkatalógus) összpontosít. Az Európában bejegyzett védjegy értéke ugyanis a minőségi választék nyújtására való képességtől, a kedvező ártaktól és a rendkívül egyszerű használatától is függ. Az Amazon egyébként maga is hangsúlyozza, hogy az Amazon-csoport marketinghez kapcsolódó immateriális eszközeinek értéke Európában a vevők elégedettségétől függ.

432 Másodszor meg kell állapítani, hogy – amint azt a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon előadja – a technológia fontos, ha nem éppen meghatározó szerepet játszik az Amazon kereskedelmi védjegyének kialakításában. Egyrészt ugyanis a technológia központi szerepet játszik a három pillér végrehajtása során. A vevők elégedettsége így nagyrészt a technológiától függ. Másrészt a technológia döntő szerepet játszik a marketingben, és lehetővé teszi annak a lehetőségnek a maximalizálását, hogy az „Amazon” név megjelenjen a potenciális vevők kereséseiben. Nem vitatott, hogy ezt a technológiát az Egyesült Államokban fejlesztették ki.

433 Mindazonáltal pusztán a technológia nem elegendő a három pillér végrehajtásához. Ez utóbbiakat ugyanis a LuxOpCo is végrehajtotta az Amazon-csoport európai kereskedelmi tevékenységeinek gyakorlásához szükséges stratégiai döntések meghozatala révén.

- 434 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az eljárást követő beadványából kitűnik, hogy a United States Tax Court (az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bírósága) előtti eljárásban (lásd a fenti 14. pontot) az Amazon lényegében arra hivatkozott, hogy *[bizalmas]*.
- 435 Az Amazon közelebbről azt állította a United States Tax Courthoz (az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bírósága) benyújtott, eljárást követő beadványában, hogy *[bizalmas]*, a marketinghez kapcsolódó immateriális eszközökre vonatkozó részben pedig azt, hogy *[bizalmas]*.
- 436 A United States Tax Court (az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bírósága) a véleményében egyébként megállapította, hogy kizárólag az „AEHT” felelt a marketinghez kapcsolódó immateriális eszközök fenntartásáért és fejlesztéséért, valamint hogy a költségek megosztása révén fizetett az ezen immateriális eszközök értékének fenntartásához szükséges technológiai fejlesztésekért. Kétségtelen, hogy az eljárást követő beadványban és az Egyesült Államok szövetségi adóügyi bíróságának véleményében az Amazon és az utóbbi az AEHT-re hivatkozik. Mindazonáltal, mivel a fenti 14. pontban hivatkozott amerikai eljárás keretében semmilyen különbséget nem tettek a csoport különböző luxemburgi jogalanyai között, és az „AEHT” kifejezést megkülönböztetés nélkül használják a LuxOpCo, illetve a LuxSCS megnevezésére, ebben a konkrét összefüggésben úgy kell érteni, hogy az „AEHT” a LuxOpCo, nem pedig a LuxSCS. Az iratokból ugyanis kitűnik, hogy a LuxSCS nem látott el ilyen feladatokat.
- 437 Egyébiránt rá kell mutatni arra, hogy sem a Luxemburgi Nagyhercegség, sem az Amazon nem vitatja a megtámadott határozat (472) preambulumbekkezdésében szereplő azon állítást, amely szerint Európában a LuxOpCo és a kapcsolt társaságok biztosították az Amazon-csoport online marketingjét a helyi know-how-jukra támaszkodva.
- 438 E körülmények között, noha igaz, hogy az Amazon védjegy Európában a LuxOpCo létrehozását megelőzően kialakult jóhírnévnek örvendett, és az Amazon-csoport nemzetközi jóhírnévvel rendelkezik, meg kell állapítani, hogy a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a vizsgált időszakban a védjegy értékének fenntartása és fejlesztése legalábbis részben a LuxOpCo és az európai jogalanyok szintjén történt.
- 439 E tekintetben egyébként a Bizottsághoz hasonlóan rá kell mutatni arra, hogy az Amazon az európai piacra való belépéskor könyv- és médiakereskedőként volt ismert, és hogy a helyi részlegeknek jelentős erőfeszítéseket kellett tenniük annak érdekében, hogy más termékkategóriák tekintetében fejlesszék a védjegy hírnevét.
- 440 Következésképpen el kell fogadni a Bizottságnak a megtámadott határozat (469)–(472) preambulumbekkezdésében foglalt értékelését. E tekintetben a fenti 433–438. pontban tett megállapítások fényében meg kell állapítani, hogy a LuxOpCo hozzájárult a védjegy és a marketingeszközök értékének növekedéséhez, és ennél fogva értékes funkciókat látott el. Ezzel szemben semmi nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy e funkciók egyedi jellegűek voltak. A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a Bizottság helyesen jutott arra a következtetésre, hogy a LuxOpCo hozzájárult az immateriális eszközök fejlesztéséhez annak mindhárom összetevője tekintetében. Ami a technológia fejlesztését illeti, a LuxOpCo hozzájárulása elsősorban a műszaki specifikációk adaptálására és kidolgozására korlátozódott. Ezzel szemben a LuxOpCo részvétele az EFN fejlesztésében egyedi és értékes funkciónak tekinthető. Ezenkívül a LuxOpCo jelentős szerepet játszott a vevőadatok összegyűjtésében, különösen a három pillér végrehajtása révén, és így aktívan hozzájárult ezen egyedi és értékes

eszköz fejlesztéséhez. Ami a marketingeszközöket illeti, a LuxOpCo fontos szerepet játszott az Amazon védjegy európai hírnevének növelésében, és így értékes funkciókat látott el. Az iratokból azonban nem következik, hogy ez utóbbi funkciókat egyedinek lehetne minősíteni.

441 Meg kell tehát állapítani, hogy a Bizottság helyesen állította a megtámadott határozat (414) és (415) preambulumbekkezdésében, hogy a luxemburgi hatóságoknak figyelembe kellett volna venniük azt, hogy a LuxOpCo az immateriális eszközökkel összefüggő egyedi és értékes funkciókat látott el. Ezzel szemben a LuxOpCo immateriális eszközökkel kapcsolatos funkciói közül nem mind volt egyedi és értékes.

442 E tekintetben egyébként meg kell állapítani, hogy e funkciókat figyelembe kellett volna venni, ha nem a szóban forgó FA elfogadásának időpontjában, akkor legalábbis annak éves végrehajtásakor. A helyzet minden változását figyelembe kellett volna ugyanis venni, ami magában foglalja további funkciók ellátását is.

ii) A LuxOpCo által az Amazon-csoport európai kiskereskedelmi értékesítési és szolgáltatási tevékenysége keretében ellátott funkciókról (a megtámadott határozat 9.2.1.2.2. szakasza és (473)–(499) preambulumbekkezdése)

443 A LuxOpCo által az Amazon-csoport európai kiskereskedelmi értékesítésével és szolgáltatásaival összefüggésben ellátott funkciókat illetően a Bizottság a megtámadott határozatban lényegében azt emelte ki, hogy mind a 2003. évi transzferárazási jelentés szerint, mind pedig ténylegesen a LuxOpCo töltötte be az európai társasági székhely szerepét, és az említett tevékenységeket ellátó vállalkozás volt. Tehát a LuxOpCo-nak kellett meghoznia és hozta meg az Amazon-csoport európai üzleti műveleteire vonatkozó stratégiai döntéseket (a megtámadott határozat (473)–(478) preambulumbekkezdése).

444 Közelebbről a Bizottság megállapította, hogy a LuxOpCo látta el az Amazon-csoport kiskereskedelmi tevékenységeihez és online szolgáltatásaihoz kapcsolódó valamennyi stratégiai feladatot a vizsgált időszak során, valamint hogy minden stratégiai döntést ő hozott meg az árucikkek és az árak megállapítását illetően, rögzítette az értékesítéseket, és szerződő félként járt el a fogyasztókkal szemben. Ily módon viselte a vonatkozó költségeket, valamint őt terheltek az értékesítéssel és a készletekkel kapcsolatos kockázatok (a megtámadott határozat (475) preambulumbekkezdése).

445 A Bizottság ily módon megállapította, hogy a LuxOpCo teljesen függetlenül hozta meg az Amazon-csoport stratégiájának mindhárom pillérére vonatkozó összes releváns döntést Európában (a megtámadott határozat (478) preambulumbekkezdése).

446 A felek egyetértenek abban, hogy a LuxOpCo online kiskereskedői és szolgáltatói tevékenységet folytatott. Az sem vitatott, hogy a LuxOpCo látta el az Amazon-csoport európai tevékenységi központjának feladatait.

447 Mindazonáltal a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja, hogy a LuxOpCo jelentős üzemeltetési feladatokat látott volna el. Álláspontjuk szerint a LuxOpCo tevékenységei nagyrészt az Egyesült Államokban kifejlesztett technológián alapultak, és az európai tevékenységek kezelésével kapcsolatos feladatokhoz vagy gyakori kereskedelmi támogatási feladatokhoz hasonlíthatók, amelyek csekély hozzáadott értéket eredményeztek.

448 Konkrétabban, a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon azt állítja, hogy az Amazon-csoport kereskedelmi tevékenységeinek keretében a személyi funkciókat a technológia váltotta fel, és hogy az árakat automatikusan állapították meg. Hozzáteszik, hogy lehetetlen volt, hogy egyének aktívan meghatározzák az Amazon-csoport oldalain elérhető milliónyi árucikk árát, hogy az eladókkal és a vevőkkel fenntartott kapcsolatok szinte teljes mértékben automatizáltak voltak, hogy a rendeléskezelő központokban a raktárkészlet elhelyezkedése és a megrendelések összegyűjtésére vonatkozó utasítások a technológiák által meghatározott feladatok voltak, a központok munkavállalóinak feladata pedig csak a technológia által adott utasítások követése volt, továbbá a készletekre vonatkozó döntések (vásárlási döntések, raktározás helye stb.) automatizáltak voltak, és a munkavállalóknak pusztán végre kellett hajtaniuk a technológia alapján adott utasításokat.

449 Meg kell tehát vizsgálni, hogy a Bizottság helyesen állapította-e meg, hogy a LuxOpCo jelentős üzemeltetési feladatokat látott el, és stratégiai döntéseket hozott az Amazon-csoport stratégiájának mindhárom pilléréhez kapcsolódóan, és így nem tekinthető olyan vállalkozásnak, amely egyszerű ügyviteli feladatokat látott el.

– *A választékról (a megtámadott határozat (479)–(489) preambulumbeközdése)*

450 A Bizottság a megtámadott határozat (479) preambulumbeközdésében megállapította, hogy az Amazon-csoport európai sikere érdekében létfontosságú volt a lehető legszélesebb választék kialakítása és fenntartása. Hozzáette, hogy az értékesítendő termékcsoprtokra vonatkozó döntést a piaci ismeretek alapján hozták meg. Emberi beavatkozást igényelt tehát, mivel pusztán a technológia nem volt elegendő.

451 A Bizottság különösen azt emelte ki egyrészt, hogy a LuxOpCo jelentős számú, a kapcsolódó európai társaságok alkalmazásában álló munkavállalót vehetett igénybe, akik a helyi piacra, termékekre és fogyasztókra vonatkozó ismereteik (vagy a „helyi know-how-juk”) alapján segítséget nyújtottak az európai választék kialakításában, valamint az elérhető új termékcsaládok skálájának kiterjesztésében (a megtámadott határozat (470)–(482) preambulumbeközdése). Másrészt a LuxOpCo meghatározó szerepet játszott a helyi szereplők megszerzésében, a szállítókkal fennálló partnerségek létrehozásában és a Marketplace fejlesztését szolgáló, harmadik feleknek szóló programok kialakításában (a megtámadott határozat (483)–(489) preambulumbeközdése).

452 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon nem vonja kétségbe a megtámadott határozat (483) preambulumbeközdésében szereplő azon általános megállapítást, amely szerint az Amazon a választékát a piacon jelen lévő más kiskereskedők felvásárlása, a szállítókkal fennálló partnerségek megkötése és a Marketplace-hez hasonló, harmadik feleknek szóló programok létrehozása révén építi ki.

453 A harmadik személyeknek szóló európai programok (többek között a Marketplace) korábbi felelőssének tanúvallomásából egyébként kitűnik, hogy a helyi toborzók munkája alapvető fontosságú volt annak érdekében, hogy az internetes oldalakon új termékeket lehessen piacra dobni.

454 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon nem vitatja azt sem, hogy a kapcsolódó európai társaságok segítségével a LuxOpCo látta el az Amazon-csoport ezen „általános” tevékenységeit, felvásárolt bizonyos európai kiskereskedelmi vállalkozásokat, partnerségeket kötött az európai

szállítókkal, az új termékcsaládok kiválasztása és piacra dobása érdekében meghatározva a stratégiákat és a helyes gyakorlatokat, sőt meghatározta a szállítókra vonatkozó általános szerződési feltételeket is (a megtámadott határozat (485) preambulumbekzdése).

455 Az Egyesült Államokban alkalmazott, a nemzetközi kiskereskedelmi tevékenységekért felelős igazgató alelnök tanúvallomásából egyébként kitűnik, hogy *[bizalmas]*. Így, még ha a LuxOpCo nem is döntött teljesen önállóan a termékkategóriákról, jelentős szerepet játszott az adott új termékkategória bevezetésében. E tekintetben a LuxOpCo alkalmazásában álló korábbi európai kiskereskedelmi tevékenységi vezető tanúvallomásából kitűnik, hogy egy új termékkategória piacra dobása keretében a LuxOpCo *[bizalmas]* volt.

456 A 2006. évi átszervezés tehát lehetővé tette az európai tevékenységek önállóbb irányítását.

457 Meg kell állapítani, hogy a Bizottság helyesen tekintette úgy, hogy a LuxOpCo a választékhoz kapcsolódó fontos döntéseket hozott, és hogy pusztán a technológia nem volt elegendő ahhoz, hogy az Amazon-csoport stratégiájának ezen pillérét végrehajtsák Európában.

– *Az árakról (a megtámadott határozat (490)–(493) preambulumbekzdése)*

458 Az árakat illetően a Bizottság azt állította, hogy bár az árak megállapítása automatizált volt, és algoritmus használatán alapult, csak egy olyan eszközről volt szó, amely lehetővé teszi egy adott árképzési politika végrehajtását, amelyet a LuxOpCo határozott meg Európában.

459 A Bizottság közelebbről kiemelte, hogy az árképzési algoritmus nem működött volna hatékonyan a kapcsolódó európai társaságoknak a helyi piac ismeretén alapuló egyéni közreműködése nélkül. Európában ez a LuxOpCo feladata volt, a kapcsolódó európai társaságai támogatásával.

460 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja ezeket az állításokat. Többek között előadják, hogy a LuxOpCo kereskedelmi tevékenységei nagyrészt az automatizáláson alapulnak, és hogy a LuxOpCo munkavállalóinak részvétele minimális volt, különösen az árakat illetően.

461 Természetesen nem vitatható, hogy – amint arra a Luxemburgi Nagyhercegség hivatkozik – a technológia nélkül a LuxOpCo tevékenységei jóval kisebb mértékűek lettek volna.

462 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy – amint az a megtámadott határozat (168) preambulumbekzdéséből kitűnik – 2009-ig az Amazon-csoport lényegében a kézi árazást használta. Az árakat csak 2009-től határozták meg egy algoritmus alapján. E tekintetben a Bizottság tehát helyesen állapította meg, hogy az algoritmus önmagában nem elegendő az árak megállapítását illetően, és hogy az lehetővé teszi a LuxOpCo által Európában meghatározott árképzési politika végrehajtását (lásd a megtámadott határozat (490) preambulumbekzdését).

463 Először is, amint arra a Bizottság a megtámadott határozat (491) preambulumbekzdésében rámutatott, a LuxOpCo által nyújtott, a kapcsolódó európai társaságok helyi piacra vonatkozó ismeretein alapuló egyedi támogatás nélkül az árképzési algoritmus nem működhetett volna hatékonyan.

464 Ezt követően, amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (492) preambulumbekzdésében megállapította, az Amazon-csoport EU-s politikáiról és eljárásairól szóló kézikönyvből kitűnik, hogy az árak megállapítását Luxemburgban egy, a LuxOpCo vezetőiből álló, Unión belüli kiskereskedelmi árképzési bizottság végezte. Kizárólag ez a bizottság rendelkezett hatáskörrel az

Amazon-csoport által az európai internetes oldalakon kínált termékekre vonatkozó árazási irányelvek meghatározására. A LuxOpCo-nak az árpolitikák meghatározásában játszott szerepét megerősítik a LuxOpCo alkalmazottainak tanúvallomásai is.

465 Ezenkívül nem vitatott, hogy a LuxOpCo olyan európai árképzőt alkalmazott, akinek elsősorban akkor kellett jóváhagynia az árakat, amikor azok eltértek az algoritmus által megállapított áráktól, ahogy az sem, hogy egy részleg feladata volt a *[bizalmas]* felügyelete világszinten. Ez a részleg Luxemburgban, a LuxOpCo-n belül volt található, figyelemmel kísérte a *[bizalmas]* árakat, valamint vizsgálta a világszinten kínált árakat, ideértve az Egyesült Államokat is (lásd a megtámadott határozat (492) preambulumbekzdését).

466 Végül a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon nem kérdőjelezi meg megfelelően alátámasztva azt, hogy a LuxOpCo-nak a bevételszerzés és a versenytársaitól való elkülönülés érdekében külön stratégiát kellett kifejlesztenie. E tekintetben a LuxOpCo és a kapcsolódó európai társaságai által az árak megállapításával kapcsolatos döntésekre gyakorolt befolyás tükröződött az uniós weboldalakon értékesített bizonyos árucikkek alkalmazandó árkedvezményekben (lásd a megtámadott határozat (493) preambulumbekzdését). Nem vitatott, hogy az „Amazon.de” weboldal a németországi tevékenységének első éveiben még az „alacsony ár garanciát” is kitalálta annak érdekében, hogy ösztönözze a vevők arra vonatkozó visszajelzéseit a vásárlásaikra nyújtott engedményért cserébe, valamint hogy az Egyesült Királyságban a piacon gyakran adott bizonyos típusú árengedmények *[bizalmas]* miatt a verseny kiélezettebbé *[bizalmas]* vált, *[bizalmas]*. A franciaországi és németországi könyvértékesítések esetében a LuxOpCo ingyenes kiszállítási rendszert hozott létre. E tekintetben a piaci versenytársakkal kapcsolatos, árrögzítésre vonatkozó döntések példáiról, és ennél fogva a kiskereskedőre jellemző stratégiai döntésekről van szó.

467 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a LuxOpCo stratégiai döntéseket fogadott el az árak megállapítását illetően, és így jelentős feladatokat látott el. Bár az igaz, hogy az árképzés az Amazon-csoport technológiájától függött, ez nem változtat azon, hogy a LuxOpCo munkatársainak részvétele is döntő jelentőségű volt.

– Az „egyszerű használatról” (a megtámadott határozat (494)–(499) preambulumbekzdése)

468 Az „egyszerű használatot” illetően a Bizottság megállapította, hogy a LuxOpCo feladata volt az Amazon-csoport európai kiskereskedelmi és piactéri kínálata egyszerű használatának biztosítása. Pontosabban a LuxOpCo egy úgynevezett „lokalizációs és fordítási” részleget működtetett, amelynek célja az automatikus fordítás ellenőrzése és adaptálása volt, továbbá az, hogy lehetővé tegye többek között a különböző európai katalógusok egyesítését az EFN létrehozása és kezelése érdekében (a megtámadott határozat (495) preambulumbekzdése). A LuxOpCo és a kapcsolódó európai társaságok birtokolták és fejlesztették a helyi logisztikához kapcsolódó know-how-t, többek között az árucikkek kiszállítása tekintetében (a megtámadott határozat (496) preambulumbekzdése).

469 A Bizottság szerint a technológia az „egyszerű használat” előfeltétele, különösen az európai árucikk-katalógusok fordítása, a szállítás és a vevőszolgálat vonatkozásában (lásd a megtámadott határozat (494)–(499) preambulumbekzdését). A LuxOpCo személyzete szerepet játszott mind az árucikk-katalógusok, mind pedig a termékek szállítása és vevőszolgálat szintjén. E tekintetben a know-how a LuxOpCo és a kapcsolódó európai társaságok birtokában volt (lásd a megtámadott határozat (496) preambulumbekzdését).

470 Ezeket a körülményeket végeredményben a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon nem vitatja megalapozott módon, és azokat el kell fogadni.

471 A fentiekből tehát az következik, hogy a LuxOpCo stratégiai döntéseket hozott az Amazon-csoport kereskedelmi tevékenységeinek európai működtetésével kapcsolatban, és ily módon elsődleges felelőse volt az említett csoport e földrajzi területre vonatkozó stratégiája három pillére megvalósításának. A Bizottság tehát helyesen állapította meg, hogy a technológia jelentősége ellenére a LuxOpCo is lényeges szerepet játszott e kiskereskedelmi és piactéri tevékenységek működtetésében és bővítésében, és így értékes funkciókat látott el. Mindazonáltal az iratokból nem tűnik ki, hogy e funkciók egyedi jellegűek lennének.

iii) A LuxOpCo által használt eszközökről (a megtámadott határozat (500)–(505) preambulumbekzdése)

472 A LuxOpCo által használt eszközöket illetően a Bizottság a megtámadott határozat (500) preambulumbekzdésében megállapította, hogy a LuxOpCo „jelentős eszközöket” használt a határozatának 9.2.1.2.1. szakaszában (az immateriális eszközökkel összefüggő funkciók) és 9.2.1.2.2. szakaszában (a kiskereskedelmi és szolgáltatási tevékenységek keretében ellátott funkciók) ismertetett feladatok ellátására.

473 Egyrészt a Bizottság a megtámadott határozat (501) preambulumbekzdésében megállapította, hogy a LuxOpCo birtokolta és kezelte a teljes választékot (a vizsgált időszakban a raktárkészletek [bizalmas] milliárd eurót tettek ki), és az ASE, az AMEU és a kapcsolódó európai társaságok 100%-os tulajdonosa volt, amelyeket finanszírozásban részesített.

474 Másrészt a Bizottság azt állította, hogy a LuxOpCo költségszerkezete azt mutatja, hogy jelentős eszközöket fordítottak a gyakorolt funkciók keretében az immateriális eszközök frissítésével és fejlesztésével összefüggő költségekre (a megtámadott határozat (502) preambulumbekzdése). Közelebbről a bejegyzett védjegyet illetően a LuxOpCo magas közvetlen marketingköltségeket (például az promóciókhoz kapcsolódó költségeket) viselt (a megtámadott határozat (503) és (504) preambulumbekzdése). Következésképpen a Bizottság úgy vélte, hogy a LuxOpCo részéről azonosítható megtérítés hiányában e költségeket a LuxOpCo által ténylegesen viselt költségeknek kell tekinteni.

475 A Bizottság így arra a következtetésre jutott, hogy a LuxOpCo viselte az immateriális eszközök gazdasági hasznosításának, valamint azok frissítésének, fejlesztésének és kezelésének költségeit. A Bizottság szerint e költségek összessége nem tekinthető a LuxSCS nevében viselt költségeknek (a megtámadott határozat (505) preambulumbekzdése).

476 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon végeredményben nem vitatja megalapozott módon ezeket a megállapításokat, kivéve azt a megállapítást, hogy a LuxOpCo viselte az immateriális eszközök frissítésével, fejlesztésével és kezelésével kapcsolatos költségeket. E tekintetben elegendő a fenti 235. pontra utalni. Azon állítás kivételével, amely szerint a LuxOpCo viselte a KMM-mel és a belépési megállapodással kapcsolatos költségeket, helyben kell hagyni a Bizottság által a megtámadott határozat (500)–(505) preambulumbekzdésében tett értékeléseket.

iv) A LuxOpCo által vállalt kockázatokról (a megtámadott határozat (506)–(517) preambulumbekzdése)

- 477 A LuxOpCo által vállalt kockázatokat illetően a Bizottság a megtámadott határozat (506)–(517) preambulumbekzdésében úgy ítélte meg, hogy e társaság mind a LuxSCS-szel kötött megállapodások rendelkezései szerint, mind ténylegesen viselte egyrészt az immateriális eszközök frissítésével, fejlesztésével és kezelésével összefüggő kockázatok. Másrészt a LuxOpCo ellenőrizte és kezelte az Amazon-csoport által Európában végzett kiskereskedelmi értékesítési és szolgáltatási tevékenységekkel összefüggő üzleti és vállalkozási kockázatok, amelyekbe beletartoztak többek között a hitelkockázat, a beszédessel kapcsolatos kockázatok, a készletkezelési kockázatok, a piaci kockázat, a veszteség kockázata, továbbá annak a munkaerőnek a fenntartásával járó kockázatok, amely képes határidőn belül az áruk hatékony értékesítésére és a hatékony szolgáltatásnyújtásra.
- 478 A Bizottság ezt követően elutasította az Amazon közigazgatási eljárás során megfogalmazott azon állítást, amely szerint a LuxOpCo nagyrészt a technológiára támaszkodott a kockázatok kezelése és viselése céljából (a megtámadott határozat (506) és (508) preambulumbekzdése).
- 479 Először is a Bizottság szerint, még ha a technológia lehetővé is tette a kockázatok minimalizálását, a LuxOpCo az európai székhelyként játszott szerepéből, valamint kiskereskedelmi és szolgáltatási tevékenységéből adódóan viselte az említett kockázatok (a megtámadott határozat (509) és (510) preambulumbekzdése). Megjegyzi, hogy még ha a LuxOpCo a kereskedelmi kockázatok kezelése érdekében a technológiára is támaszkodott, ez csak az ő stratégiai döntéséből következett (a megtámadott határozat (511) preambulumbekzdése).
- 480 Ezenkívül sem a 2003. évi transzferárazási jelentésben, sem más dokumentumban nem nyert bizonyítást, hogy azokat a stratégiai, pénzügyi és működési kockázatok, amelyekkel a LuxOpCo-nak a napi tevékenységei keretében szembesülnie kellett, kockázatkezelési csoportpolitikával kezelték volna (a megtámadott határozat (512) preambulumbekzdése). Épp ellenkezőleg, az olyan kockázatok, mint a gazdasági tevékenység elvesztése, helyi szinten, az Európában elsődleges felelősséget viselő LuxOpCo révén kezelték (a megtámadott határozat (513)–(515) preambulumbekzdése).
- 481 A felek nem értenek egyet abban a kérdésben, hogy melyik jogalany viselte ténylegesen az immateriális eszközökhöz kapcsolódó kockázatok, és különösen azon kérdést illetően, hogy a LuxOpCo igénybe vett-e eszközöket a szellemi tulajdon frissítésével kapcsolatos költségek fedezésére. Ráadásul a Luxemburgi Nagyhercegség szerint a Bizottság által azonosított kockázatok és funkciók egy részét a kapcsolódó európai társaságok vállalták, nem pedig a LuxOpCo.
- 482 Ami az immateriális eszközök frissítésével, fejlesztésével és kezelésével összefüggő kockázatokat illeti, nem meggyőző az a Bizottság által a megtámadott határozat (507) preambulumbekzdésében kijelentettekhez hasonló állítás, amely szerint a LuxOpCo viselte e kockázatok mind a LuxSCS-szel kötött megállapodások rendelkezései alapján, mind pedig ténylegesen.
- 483 Amint arra a Luxemburgi Nagyhercegség a T-816/17. sz. ügyben benyújtott keresetlevél 104. pontjában helyesen rámutatott, noha igaz, hogy a licenciamegállapodás értelmében a LuxSCS a kereskedelmi tevékenységek hasznosításához kapcsolódó bizonyos kockázatok áthárított a LuxOpCo-ra, a LuxSCS, amely az immateriális eszközök hasznosításához való jog törvényes

tulajdonosa volt a vizsgált időszak során, továbbra is viselte az immateriális eszközökhöz kapcsolódó kockázatokat, mivel meg kellett felelnie a belépési megállapodáson és a KMM-en alapuló azon kötelezettségének, hogy megfizesse a belépési költségeket és a KMM-en alapuló díjakat az ATI és az A 9 részére.

484 E megállapítást a Bizottság nem vitatja alátámasztott módon. Ami a LuxSCS azon pénzügyi képességét illeti, hogy vállalja a kockázatokat, ha azok realizálódnak, a Bizottság nem tudta bizonyítani azon állítását, miszerint a LuxSCS nem rendelkezett jelentős saját tőkével. Ami a LuxSCS kezdőtőkéjét illeti, amelyet a Bizottság a megtámadott határozat (445) preambulumbekkezdésében mint irrelevánst figyelmen kívül hagyott, nem vitatott, hogy legalábbis 2006-ban a LuxSCS a tőkéjének köszönhetően tudta a LuxOpCo beavatkozása nélkül viselni az első működési évei során elszenvedett veszteségeket. Ily módon 2006-ban a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetett díj összege jóval alacsonyabb volt a LuxSCS által teljesített vásárlási és költségmegosztási kifizetéseknél.

485 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a LuxOpCo az immateriális eszközök fennállásával, frissítésével, fejlesztésével és kezelésével összefüggő kockázatoknak legfeljebb egy részét viselte.

486 Ezzel szemben a megtámadott határozat (507)–(517) preambulumbekkezdésében említett egyéb kockázatokat, vagyis az online kiskereskedői és szolgáltató tevékenységre jellemző kockázatokat illetően a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon nem vitatja megalapozott módon, hogy a LuxOpCo viselte ezeket a kockázatokat, például a gazdasági tevékenység elvesztéséhez kapcsolódó kockázatot mint olyat (lásd az említett határozat (514) preambulumbekkezdését), továbbá a nem értékesített európai raktárkészlettel, a szerverek elhelyezésével és a telefonos ügyfélszolgálatok fenntartásával, a kétséges kintlévőségekkel, valamint a vevőkkel kötött szerződések teljesítésének elmaradásával vagy nemteljesítésével kapcsolatos kockázatokat. Közelebbről, noha a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon arra hivatkozik, hogy a technológia lehetővé tette a LuxOpCo által a kereskedelmi tevékenységek hasznosításával kapcsolatban viselt kockázatok, különösen pedig a leltárkockázatok minimalizálását, meg kell állapítani, amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (510) preambulumbekkezdésében kiemelte, hogy a technológia nem szüntette meg teljesen ezeket a kockázatokat. A Bizottság állításait tehát helyben kell hagyni.

v) A LuxSCS funkcionális elemzésére vonatkozó következtetések

487 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a LuxOpCo Bizottság által végzett funkcionális elemzése nem teljes egészében meggyőző.

488 Először is a Bizottság által a megtámadott határozat elfogadása érdekében összegyűjtött, a határozatban kifejtett és fent részben elfogadott információkra tekintettel nem volt kizárt annak megállapíthatósága, hogy a LuxOpCo ténylegesen ellátott bizonyos egyedi és értékes funkciókat az immateriális eszközök tekintetében. Ez az EFN fejlesztését és a vevőadatok összegyűjtését illetően érvényes. Egyebekben, bár a marketingeszközöket illetően a LuxOpCo funkciói értékesek, nem bizonyított, hogy az ilyen funkciók egyedinek tekinthetők.

489 Másodszor, a LuxOpCo mint online kiskereskedő és szolgáltató funkcióinak elemzése lényegében jóváhagyható. E tekintetben a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon állításával ellentétben a LuxOpCo nem csupán egyszerű „kezelési” funkciók ellátására szorítkozott, hanem online kiskereskedőként járt el, és viselte az e tevékenységekhez kapcsolódó kockázatokat. Az ilyen

funkciók ténylegesen „értékesek” voltak, mivel olyan tevékenységekről volt szó, amelyek jelentősen hozzájárulhattak a LuxOpCo forgalmához, és így az Amazon-csoport üzleti modelljéhez. Az ilyen funkciók azonban nem minősíthetők egyedinek. Amennyiben ugyanis a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon kiemelte, hogy egy vállalkozást akkor lehet rutinfeladatokat ellátó jogalannak lehet tekinteni (az egyedi és értékes funkciókat ellátó jogalannal ellentétben), amennyiben e funkciók könnyen értékelhetők (angolul: benchmarked) (lásd a fenti 225. pontot), e tekintetben elegendő megjegyezni, hogy a [bizalmas] jelentés, amelyre a felperesek és az alperes hivatkozott, az online kiskereskedői tevékenységekre vonatkozik, és az ilyen kiskereskedők tekintetében a piacon megfigyelt díjazás kérdésével foglalkozik.

- 490 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy bár a Bizottság joggal tekinthette úgy, hogy a LuxOpCo egyes, immateriális eszközökkel kapcsolatos funkciói egyediek és értékesek voltak, azon álláspontja, miszerint a LuxOpCo kereskedelmi tevékenységeivel kapcsolatos funkciói egyediek és értékesek voltak, nem teljes mértékben meggyőző. Bár a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a LuxOpCo több funkciót látott el, mint a szóban forgó FA elfogadásakor figyelembe vett feladatok (vagyis a puszta „ügyviteli” funkciók) köre, tévesen állapította meg, hogy a LuxOpCo kiskereskedői tevékenységére vonatkozó funkciói egyediek és értékesek voltak.
- 491 E következtetést a Luxemburgi Nagyhercegség, illetve az Amazon egyéb érvei sem teszik kétségesse.
- 492 Először is a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon arra hivatkozik, hogy az a tény, hogy a LuxOpCo funkcióit a 2006. évi átszervezést megelőzően a kapcsolódó európai társaságok látták el, és hogy e társaságok díjazásban részesültek a megnövelt költségek után, azt bizonyítja, hogy a LuxOpCo feladatai csupán gyakori feladatok. E tekintetben elegendő rámutatni arra, hogy a 2006. évi átszervezés célja éppen az volt, hogy kialakítsa az Amazon-csoport európai tevékenységeinek központját azáltal, hogy a LuxOpCo részére sokkal jelentősebb funkciókat biztosított, mint a kapcsolódó európai társaságok esetében.
- 493 Másodszor a Luxemburgi Nagyhercegség azt rója fel a Bizottságnak, hogy a kapcsolódó európai társaságok által ellátott feladatokat a LuxOpCo-nak tulajdonította. E tekintetben elegendő azt megállapítani, hogy a kapcsolódó európai társaságok szolgáltatásnyújtókként jártak el a LuxOpCo felé, és egyébként ilyenként díjazásban részesültek. Az általuk ellátott feladatokat tehát a LuxOpCo javára és kockázatára végezték. A Bizottság tehát e funkciókat a LuxOpCo-nak tudhatta be.

2) A módszer kiválasztásáról

- 494 Amint azt a Törvényszék a fenti 317. pontban kifejtette, a Bizottság lényegében úgy vélte, hogy téves volt az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása a díj összegének és a LuxOpCo díjazásának a meghatározásához, és hogy a nyereségmegosztás módszerét kellett volna alkalmazni (a hozzájárulások elemzésével járó változatában).
- 495 Közelebbről a megtámadott határozat (567) preambulumbekzdésében a Bizottság kiemelte, hogy amikor egy csoporton belüli ügylet két részes fele egyedi és értékes hozzájárulást nyújt az említett ügyletnek, a nyereségmegosztási módszert tekintik általában a legmegfelelőbbnek a transzferárak esetében, mivel ilyenkor a független felek rendes esetben a hozzájárulásukkal arányosan osztják meg az ügylet révén elért nyereséget.

- 496 Ebben az összefüggésben a Bizottság a megtámadott határozat (256) preambulumbekkezdésére utalva kifejtette, hogy az OECD irányelvek különbséget tesznek két nyereségmegosztási módszer, azaz a hozzájárulások elemzése és a reziduális nyereség elemzése között. A reziduális nyereségelemzést illetően a Bizottság kifejtette, hogy az abban az esetben alkalmazandó, ha az egyik fél az ügyletbe való egyedi és értékes hozzájárulásokért kapott díjazásán felül díjazásban részesült a gyakori funkciói után is. A hozzájárulások elemzése kapcsán a Bizottság kiemelte, hogy ennek során az összesített nyereségeket a csoporton belüli ügyletekben részes egyes felek által végzett funkciók relatív értéke alapján osztják fel (az általuk használt javak és viselt kockázatok figyelembevételével).
- 497 A Bizottság hozzátette, hogy amennyiben a kapcsolt ügyletben részt vevő mindkét fél egyedi és értékes hozzájárulást nyújtott, és nem léteztek kevésbé összetett ügyletek, amelyek árát külön kell megállapítani, a hozzájárulások elemzését célszerűbb alkalmazni az összesített nyereségek beszámítása céljából. A reziduális nyereségelemzés akkor lett volna megfelelő, ha kevésbé összetett ügyletekről lett volna szó.
- 498 Ezen észrevételek alapján a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy mivel mind a LuxSCS, mind pedig a LuxOpCo úgy tekintendő, mint amelyek az immateriális eszközökkel kapcsolatban egyedi és értékes funkciókat látnak el, a hozzájárulások elemzését kell előnyben részesíteni a reziduális nyereségelemzéssel szemben.
- 499 A jogvitában részt vevő felek nem értenek egyet abban a kérdésben, hogy a Bizottság megalapozottan tekintette-e úgy, hogy a nyereségmegosztás módszere (a hozzájárulások elemzésével járó változatában) a megfelelő a jelen ügyben, következésképpen pedig azt, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer kiválasztását nem lett volna szabad jóváhagyni a szóban forgó FA-ban.
- 500 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a transzferárazási módszer mint olyan megválasztása kapcsán – amint az a 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet (T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669) 202. pontjában szerepel – a transzferárak rögzítésének különböző módszerei olyan nyereségszintek elérésére törekednek, amelyek a szokásos piaci ár elvének megfelelő transzferárakat tükrözik, valamint hogy nem lehet elvi jelleggel kimondani, hogy valamely módszer nem vezethet a piaci eredményre vonatkozó megbízható becsléshez.
- 501 Ezenkívül valamely intézkedésnek a szokásos piaci ár elvére tekintettel történő vizsgálata keretében a Bizottság szabadon alkalmazhat más módszert, mint amelyet a nemzeti adóhatóságok jóváhagytak. A 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet (T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669) 154. pontjából kitűnik, hogy bár nem lehet azt kifogásolni, hogy a Bizottság az általa az adott ügyben megfelelőnek ítélt transzferár-meghatározási módszert alkalmazta a vitatott intézkedés részét képező egy ügylet vagy több szorosan kapcsolódó ügylet transzferárszintjének vizsgálata céljából, mindazonáltal a Bizottságnak igazolnia kell módszertani döntését.
- 502 A jelen ügyben bizonyos egyedi és értékes funkciók mind a LuxSCS, mind a LuxOpCo tekintetében való fennállása miatt nem róható fel a Bizottságnak, hogy úgy ítélte meg, hogy a nyereségmegosztás módszere általánosságban megfelelőnek tűnhetett a kapcsolt ügylet vizsgálatához.

- 503 Mindazonáltal a Bizottságnak a hozzájárulások elemzésének elfogadására irányuló következtetése nem meggyőző. E tekintetben ugyanis, amint az hallgatólagosan, de szükségszerűen kitűnik a megtámadott határozat (256), (567) és (568) preambulumbekkezdéséből, a Bizottság abból a megállapításból indult ki, hogy az a körülmény, hogy a kapcsolt ügyletben részt vevő felek egyedi és értékes funkciókat, valamint rutinfunkciókat láttak el, a nyereségmegosztás módszerének alkalmazását követeli meg (a reziduális nyereségelemzés változatában), míg a nyereségmegosztás módszere (a hozzájárulások elemzésével járó változatában) csak akkor lett volna megfelelő, ha az érintett vállalkozások kizárólag egyedi és értékes funkciókat gyakorolnának. Márpedig, amint az a fenti 488. és 489. pontból kitűnik, bár a Bizottság jogosan vélte úgy, hogy a LuxOpCo bizonyos, immateriális eszközökkel kapcsolatos funkciói egyediek és értékesek voltak, tévesen állapította meg, hogy a LuxOpCo-nak a kereskedelmi tevékenységhez kapcsolódó funkciói egyediek és értékesek voltak. Ráadásul azt sem bizonyította, hogy nem volt összehasonlítható elem a LuxOpCo kereskedelmi tevékenységeivel, sem pedig azt, hogy e funkciók díjazását nem lehetett volna külön megállapítani.
- 504 Ezenfelül az OECD irányelvek 1995. évi változatának 3.6. és 3.8. pontjából hallgatólagosan, de szükségszerűen az következik, hogy a nyereségmegosztás módszerének kiválasztása – ideértve a hozzájárulások elemzésének változatát is – döntően attól függ, hogy azonosítottak-e a független vállalkozásoktól származó külső adatokat az ügyletekben részt vevő egyes vállalkozások hozzájárulásai értékének meghatározásához. Márpedig a Bizottság nem törekedett annak azonosítására, hogy ilyen megbízható adatok rendelkezésre állnak-e, annak érdekében, hogy megállapíthassa, hogy a jelen ügyben választható a nyereségmegosztás módszere (a hozzájárulások elemzésének változatában).
- 505 Ezenkívül a Bizottság nem indokolta meg, hogy a LuxOpCo immateriális eszközök fejlesztésével kapcsolatos funkciói mennyiben voltak olyanok, hogy a jelen ügyben a hozzájárulások elemzése lett volna a megfelelő módszer, szemben a reziduális nyereségelemzéssel (lásd a megtámadott határozat (568) preambulumbekkezdését).
- 506 Ebből következik, hogy amikor a Bizottság kizárta a nyereségmegosztás módszerének reziduális nyereségelemzés változatát, és a hozzájárulások elemzésének változatát választotta, nem indokolta megfelelően módszertani döntését, és így nem tett eleget a fenti 501. pontban kifejtett követelményeknek.
- 507 Mivel a Bizottság az első másodlagos megállapítását arra alapította, hogy a jelen ügyben kizárólag a hozzájárulások elemzése volt a megfelelő módszer, a fenti 506. pontban megállapított hiba érvénytelenné teszi a Bizottságnak az előny fennállásának bizonyítására vonatkozó érvelését.
- 508 A Törvényszék mindazonáltal szükségesnek tartja a felperesek annak kifejtésére irányuló érveinek vizsgálatát, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a LuxOpCo díjazásának magasabbnak kellett volna lennie a nyereségmegosztási módszer hozzájárulások elemzésével járó változatának használata folytán.

3) Annak bizonyításáról, hogy a LuxOpCo díjazásának magasabbnak kellett volna lennie a nyereségmegosztási módszer használata folytán (a hozzájárulások elemzésének alkalmazása)

- 509 Amint az a fentiekben kifejtésre került, a Bizottság a megtámadott határozat (568) preambulumbekkezdésében úgy ítélte meg, hogy ha a nyereségmegosztási módszert alkalmazták volna (a hozzájárulások elemzésének változatában), az szükségképpen magasabb díjazást eredményezett volna a LuxOpCo számára. A Bizottság ily módon megállapította, hogy a szóban

forgó FA azáltal, hogy jóváhagyta az Amazon által javasolt díjszámítási módszert, amely a LuxOpCo díjazásának alulértékeléséhez vezetett, előnyt biztosított az utóbbi számára. A Bizottság ugyanakkor a megtámadott határozat (564) preambulumbekkezdésében kifejtette, hogy nem próbálta meg bizonyítani, hogy mi lett volna pontosan a LuxOpCo szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazása.

- 510 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy – amint azt a Törvényszék a fenti 317–320. pontban megállapította – a Bizottság által azonosított hiba nem azon a megállapításon alapul, hogy a LuxOpCo egyes funkciói, beleértve a rutin- vagy gyakori funkciókat is, nem képezték díjazás tárgyát. Ezzel szemben a Bizottság abból az előfeltevésből indult ki, hogy a LuxOpCo egy sor egyedi és értékes funkciót látott el, és hogy ennél fogva a nyereségmegosztás módszerét kellett volna alkalmazni (a hozzájárulások elemzésének változatában).
- 511 A felek nem értenek egyet abban a kérdésben, hogy a Bizottság a fenti 509. pontban említett megállapítás alapján bizonyította-e a LuxOpCo javára nyújtott előny fennállását.
- 512 Az előny fennállásának bizonyításához a Bizottságnak bizonyítania kellett volna, hogy a LuxOpCo-nak magasabb díjazásban kellett volna részesülnie, ha a nyereségmegosztás módszerét alkalmazták volna vele szemben, ahhoz képest, amit a szóban forgó FA alapján ténylegesen kapott.
- 513 Amint azt a Törvényszék a fenti 310. pontban kifejtette, a Bizottság feladata annak konkrét bizonyítása, hogy az általa a feltételes adómegállapítási határozatban azonosított módszertani hibák nem teszik lehetővé a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény megbízható megközelítését, és hogy e hibák az adóköteles nyereség csökkenéséhez vezettek, anélkül hogy kizárt lenne, hogy bizonyos esetekben a módszertani hiba olyan mértékű lehet, hogy egyáltalán nem vezethet a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vonatkozó megközelítéshez, és hogy szükségszerűen a piaci feltételek között megszerezhető díjazás alulértékelését eredményezi.
- 514 Ugyanezeket a megfontolásokat kell alkalmazni akkor is, ha a Bizottság úgy véli, hogy hibát azonosított a funkcionális elemzés során. Nem kizárt ugyanis, hogy a funkcionális elemzés hibás volta ellenére a kiszámított díjazás nem tér el a szokásos piaci ár elvének megfelelő azon eredménytől, amelyet akkor lehetett volna meghatározni, ha a funkciókat megfelelően figyelembe vették volna. Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, hogy ha bizonyos funkciókat nem azonosítottak megfelelően, és azokat nem vették figyelembe a díjazás kiszámítása során, valószínű, hogy e feladatoknak díjazás tárgyát kellett volna képezniük, és e további funkciók figyelembevételének hiánya folytán a szóban forgó vállalkozás díjazásának magasabbnak kellett volna lennie. Mindazonáltal a Bizottság nem juthat ilyen következtetésekre annak konkrét vizsgálata nélkül, hogy a jelen ügyben és a szóban forgó ügylet sajátosságaira tekintettel a funkcionális elemzésben azonosított hiba további díjazást eredményezhetett volna-e.
- 515 Végül, amikor az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése által biztosított hatáskörében egy ilyen integrált vállalkozás számára biztosított adóintézkedést vizsgál, a Bizottságnak az ilyen integrált vállalkozásnak az érintett adóintézkedés alkalmazásából fakadó adóterhét össze kell hasonlítania a nemzeti jog hasonló ténybeli helyzetben lévő, tevékenységét piaci feltételek mellett kifejtő vállalkozásra vonatkozó általános adózási szabályainak alkalmazásából következő adóteherrel (lásd ebben az értelemben: 2019. szeptember 24-i Hollandia és társai kontra Bizottság ítélet, T-760/15 és T-636/16, EU:T:2019:669, 149. pont). A szóban forgó FA-hoz hasonló adóintézkedés alapjául szolgáló funkcionális elemzés hibáinak meghatározása során a Bizottságnak össze kell hasonlítania egyrészt az integrált vállalkozásnak a szóban forgó adóintézkedés alkalmazásából eredő adóterhét, másrészt a Bizottság által azonosított, az integrált vállalkozás feladataihoz

hasznoló funkciókat ellátó, a piacon aktív vállalkozás adóterhét. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az ilyen összehasonlítás nem jelenti azt, hogy a Bizottságnak szükségszerűen olyan új elemzést kell végeznie, amely ugyanolyan szinten részletes, mint amelyet a tagállam a szóban forgó adóintézkedés elfogadása céljából végzett el. Ugyanakkor, még ha nem is kell ilyen elemzést végeznie, a Bizottságnak meg kell jelölnie legalább néhány olyan konkrét körülményt, amely lehetővé teszi annak bizonyossággal történő megállapítását, hogy a társaság Bizottság által azonosított funkciói utáni, a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazás mindenképpen jelentősebb volt, mint a szóban forgó adóintézkedés alapján kapott díjazás.

- 516 A fenti 515. pontban kifejtettek következtében a Bizottságnak össze kellett volna hasonlítani a LuxOpCo-nak a szóban forgó FA-ban jóváhagyott módszer alkalmazásával kapott díjazását a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazással, amelyet a LuxOpCo azon funkcióira tekintettel kellett volna nyújtani, amelyeket a Bizottság saját funkcionális elemzésében maga azonosított. A nyereségmegosztás módszere (a hozzájárulások elemzésének változatában) valódi alkalmazásának hiányában a Bizottságnak meg kellett volna határoznia legalább néhány olyan elemet, amelyből arra lehet következtetni, hogy a LuxOpCo-nak a szóban forgó FA alkalmazásával kiszámított díjazása szükségszerűen alacsonyabb volt annál a díjazásnál, amelyben valamely, a szabad piacon működő társaság akkor részesült volna, ha e társaság a Bizottság által a funkcionális elemzésében megállapítottakhoz hasonló feladatokat látott volna el. Közelebbről, ha a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a hozzájárulások elemzése a megfelelő számítási módszer, akkor ahelyett, hogy az azon eredményre vonatkozó ellenőrizetlen feltételezésekre szorítkozik, amelyet a nyereségmegosztási módszer alkalmazásával kaptak volna (a hozzájárulások elemzésének változatában), a Bizottságnak meg kellett volna vizsgálnia, hogy a LuxOpCo kapcsolt ügyletben fennálló funkcióival és kockázataival (többek között az online kiskereskedői funkcióival és kockázataival) összehasonlítható funkciók és kockázatok figyelembevétele a szabad piacon valóban olyan nyereségrészt eredményezett volna-e (a LuxOpCo-val összehasonlítható online kiskereskedő esetében), amely magasabb annál, mint amelyre a LuxOpCo a szóban forgó FA-ban hivatkozott számítási módszer alapján jogosult volt. Bár igaz, hogy a Bizottságnak nem kellett pontos számadatokat megjelölnie, legalább arra köteles volt, hogy e tekintetben ellenőrizhető valószínűsítő körülményeket terjesszen elő.
- 517 A jelen ügyben a Bizottság a megtámadott határozatban annak megállapítására szorítkozott, hogy ha a nyereségmegosztás módszerét alkalmazták volna (a hozzájárulások elemzésének változatában), a LuxOpCo magasabb díjazásban részesült volna, anélkül hogy megpróbálta volna alkalmazni ezt a módszert. Márpedig a Bizottság nem vélelmezheti, hogy milyen eredményt hoz egy bizonyos módszer alkalmazása, és azt sem, hogy milyen díjazást kellett volna tulajdonítani egy bizonyos funkciónak. Ezzel szemben, amint azt a Törvényszék a fenti 515. és 516. pontban már megállapította, a Bizottságnak bizonyítania kell, hogy a szóban forgó FA-ban jóváhagyott díjazás alacsonyabb volt a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazás megbízható megközelítésénél, amely a nyereségmegosztás módszerének alkalmazásából (a hozzájárulások elemzésének változatában) következett volna.
- 518 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem próbálta meg megvizsgálni, hogy mi volt a megfelelő nyereségmegosztási kulcs a LuxSCS és a LuxOpCo összesített nyeresége esetében, amelyben akkor állapodtak volna meg, ha e felek független vállalkozások lettek volna, és azokat a konkrét tényezőket sem jelölte meg, amelyek lehetővé teszik annak megállapítását, hogy a LuxOpCo-nak az immateriális eszközök fejlesztésével vagy a központi feladatok gyakorlásával összefüggő funkciói a szóban forgó FA alkalmazása alapján ténylegesen kapott nyereségrésznél nagyobb részesedésre biztosítottak volna jogosultságot.

- 519 Ezenfelül emlékeztetni kell arra, hogy még ha a LuxOpCo-nak az immateriális eszközökkel (a technológia kis részének fejlesztéséhez való hozzájárulás, a vevőadatbázis bővítéséhez és a védjegy hasznosításához való hozzájárulás) és a kereskedelmi tevékenységek üzemeltetésével kapcsolatos hozzájárulásai valósak is, a megtámadott határozatban szereplő elemek egyike sem teszi lehetővé e funkciók hozzájárulásának a LuxSCS funkcióihoz (a technológia rendelkezésre bocsátása, ami kulcsfontosságú szerepet játszik az Amazon-csoport tevékenységeinek üzemeltetése és a nyereség elérése szempontjából) viszonyított számszerűsítését. Ily módon alapos elemzés nélkül nem lehet megállapítani, hogy a LuxOpCo hozzájárulásai milyen mértékben biztosítanak számára nagyobb részt az Európában elért nyereségből, mint amelyben a szóban forgó FA alkalmazása alapján részesült.
- 520 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem bizonyította az előny fennállását, hanem legfeljebb az előny fennállásának valószínűségét.
- 521 Kétségtelen, hogy – amint arra a Bizottság a tárgyaláson hivatkozott – az a tény, hogy bizonyos eszközöket ingyenesen ruháznak át anélkül, hogy a LuxOpCo FA által jóváhagyott díjazása figyelembe venné e funkciókat, alkalmas annak bizonyítására, hogy a LuxOpCo díjazása alacsonyabb annál, amelyben egy független vállalkozás piaci feltételek mellett részesült volna. Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat nem tartalmaz ilyen érvelést.
- 522 Természetesen nem kizárt, hogy ha a LuxOpCo több funkciót látott el, mint amelyeket díjazásának a szóban forgó FA-ban jóváhagyott kiszámítása céljából figyelembe vettek, a LuxOpCo további díjazásra lett volna jogosult. Mindazonáltal a Bizottságnak a megtámadott határozatban kifejtett érvelése elméleti jellegű, és nem elegendő annak bizonyításához, hogy a LuxOpCo ténylegesen előnyben részesült díjazása szóban forgó FA-ban jóváhagyott számítási módszerének alkalmazása révén.
- 523 Kétségtelen, hogy a Bizottság a Törvényszék kérdéseire adott válaszaiban és a tárgyaláson azt állította, hogy a szóban forgó FA alapján a LuxOpCo a LuxOpCo és a LuxSCS összesített nyereségének csak körülbelül 20%-át kapta meg, és hogy ha a nyereségmegosztás módszerét alkalmazták volna vele szemben (a hozzájárulások elemzésének változatában), figyelembe véve egyedi és értékes funkcióit, szükségképpen nagyobb arányban részesült volna ezen összesített nyereségből.
- 524 Mindazonáltal először is ki kell emelni, hogy az az állítás, amely szerint a LuxOpCo az összesített nyereségnek csak körülbelül 20%-át kapta meg, nem jelenik meg a megtámadott határozat első másodlagos megállapításra vonatkozó részében, sem pedig a megtámadott határozat egészében. Ezt a számadatot legfeljebb a megtámadott határozatban szereplő különböző számadatok alapján lehet kiszámítani. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a LuxOpCo és a LuxSCS összesített nyereségének ez a körülbelül 20%-a megfelel a LuxOpCo működési nyereségének, a LuxSCS részére a szóban forgó FA alapján fizetett díj levonása után.
- 525 Másodszor a Bizottság a megtámadott határozatban nem hoz fel semmilyen olyan konkrét bizonyítékot, amely alátámaszthatná azt, hogy az a tény, hogy a LuxOpCo és a LuxSCS összesített nyereségének hozzávetőleg 80%-át a LuxSCS-nek juttatták a hozzájárulása – azaz az immateriális eszközök rendelkezésre bocsátása – ellentételezéseként, nem felel meg a szokásos piaci ár elvének, illetve azt, hogy az összesített nyereség körülbelül 20%-ának biztosítása nem minősül elegendő díjazásnak a LuxOpCo által nyújtott hozzájárulásokra tekintettel.

- 526 Harmadszor, amint arra az Amazon a tárgyaláson rámutatott, a Bizottság a megtámadott határozatban nem állította, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásával kiszámított díjazáson felül további díjazást kellett volna a LuxOpCo részére biztosítani. Az a megállapítás ugyanis, amely szerint a nyereségmegosztási módszert kell alkalmazni (a hozzájárulások elemzésével), az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása alapján eredetileg kiszámított díj figyelmen kívül hagyását, valamint egy teljesen új számítás elvégzését jelenti. Márpedig nem kizárt, hogy a LuxOpCo-nak a nyereségmegosztási módszer (a hozzájárulások elemzésével) alapján kiszámított díjazása alacsonyabb, mint a szóban forgó FA által jóváhagyott ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alapján kiszámított díjazás.
- 527 Egyrészt rá kell mutatni arra, hogy a közigazgatási eljárás során az Amazon benyújtott a Bizottságnak egy, az online kiskereskedelmi tevékenységeket végző vállalkozások árrésére vonatkozó jelentést, vagyis a *[bizalmas]* jelentést. Az online kiskereskedelmi tevékenység árrése átlagosan az online kiskereskedők összköltségének 0,5%-a volt. Anélkül, hogy szükséges lenne megvizsgálni, hogy e tényezőre tekintettel az Amazon jogosult volt-e azt állítani – amint azt a tárgyaláson tette –, hogy ezen árrés azt bizonyította, hogy a LuxOpCo díjazása a vizsgált időszakban „kielégítő” volt, meg kell állapítani, hogy az említett jelentésre tekintettel a Bizottságnak alaposabban meg kellett volna vizsgálnia azt a kérdést, hogy a LuxOpCo díjazása megfelelt-e a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredménynek az online kiskereskedelmi funkciói tekintetében. E vizsgálat nélkül nem biztos, hogy kijelenthető, hogy a LuxOpCo magasabb díjazásban részesülhetett volna a kereskedelmi tevékenységekhez kapcsolódó funkciói után.
- 528 Másrészt az Amazon-csoport által végzett fejlesztési tevékenységek szintjén a LuxOpCo immateriális eszközökkel kapcsolatos funkciói, különösen a technológiát illetően, korlátozottak maradtak. Nem egyértelmű tehát, hogy e funkciók olyanok voltak, hogy a LuxOpCo részére biztosítható nyereségrésznek meg kellett volna haladnia a LuxOpCo és a LuxOpCo összesített nyereségének 20%-át.
- 529 Következésképpen az azon megosztási kulcsra vonatkozó adatok hiányában, amelyet figyelembe kellett volna venni, nem lehet megállapítani azon díjazás nagyságrendjét, amelyet a LuxOpCo-nak a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek mellett kellett volna kapnia, és *a fortiori* az sem határozható meg, hogy ez a díjazás alacsonyabb vagy magasabb-e annál, mint amelyben a szóban forgó FA alapján részesült.
- 530 Ebből következik, hogy a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania, hogy ha a nyereségmegosztás módszerét alkalmazták volna (a hozzájárulások elemzésének változatában), akkor a LuxOpCo díjazása magasabb lett volna. Az első másodlagos megállapítás tehát nem teszi lehetővé azon következtetés alátámasztását, miszerint a szóban forgó FA gazdasági előnyt biztosított a LuxOpCo számára. Azonkívül ugyanis, hogy a Bizottság nem törekedett annak meghatározására, hogy milyen lett volna a LuxOpCo szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazása a Bizottság által saját funkcionális elemzésében azonosított funkciók tekintetében, az első kiegészítő megállapítás nem tartalmaz olyan konkrét elemeket, amelyek lehetővé tennék annak jogilag megkövetelt módon történő bizonyítását, hogy a funkcionális elemzés hibái, valamint a Bizottság által a módszer mint olyan kiválasztására vonatkozóan azonosított módszertani hiba ténylegesen a LuxOpCo adóterhének csökkenéséhez vezettek.
- 531 A Bizottság által kifejtett egyetlen más érv sem kérdőjelezheti meg ezeket a megállapításokat.

- 532 Először is, amint azt a Bizottság a tárgyaláson kifejtette, valóban különbség van az előny bizonyítása és az előny számszerűsítése között. Így nem kizárt, hogy bizonyítható, hogy egy módszertani hiba szükségszerűen alacsonyabb díjazáshoz vezet, anélkül hogy a díjazás e csökkenését számszerűsíteni kellene. Mindazonáltal, amint azt a Törvényszék a fenti 529. pontban megállapította, a jelen ügyben a megtámadott határozat nem tartalmaz annak bizonyítására alkalmas elemeket, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer helyett a nyereségmegosztás módszerének alkalmazása (a hozzájárulások elemzésével) szükségszerűen magasabb díjazást eredményezett volna.
- 533 Másodszor kétségtelen, hogy – amint arra a Bizottság a tárgyaláson rámutatott – a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon nem tagadja, hogy ha a LuxOpCo jelentős mértékű fejlesztéseket végzett volna az immateriális eszközöket illetően, ennek további díjazást kellett volna eredményeznie.
- 534 Mindazonáltal, amint azt az Amazon a tárgyaláson állította, és amint az a fenti 526. pontban kifejtésre került, a Bizottság álláspontja nem jelenti azt, hogy a szóban forgó FA alapján kiszámított díjazáshoz képest további díjazást kellett volna kiszámítani. A Bizottság ugyanis úgy ítélte meg, hogy a hozzájárulások reziduális nyereségelemzéssel történő elemzésének módszere a jelen ügyben nem megfelelő. Ebből következik, hogy a Bizottság álláspontja annak előadására szorítkozik, hogy ha a LuxOpCo díjazását a nyereségmegosztás módszerének (a hozzájárulások elemzésével) alkalmazásával számították volna ki, az magasabb díjazást eredményezett volna, mint amelyet az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása eredményezett. Mivel a hozzájárulások elemzése azt jelentené, hogy nem veszik figyelembe az eredetileg az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alapján kiszámított díjazást, és teljesen új számítást végeznek, nem kizárt, hogy a LuxOpCo díjazása, amelyet a nyereségmegosztás módszerének (a hozzájárulások elemzésével) alkalmazásával számítanak ki, alacsonyabb lenne az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásával kiszámított, a szóban forgó FA által jóváhagyott díjazásnál.
- 535 Harmadszor, el kell utasítani a Bizottság által a beadványaiban kifejtett azon érvet, amely szerint a nyereségmegosztás módszerének alkalmazása szükségképpen a LuxOpCo magasabb díjazásához vezetett volna, mivel ez a reziduális nyereség LuxOpCo és LuxSCS közötti megosztásához vezetett volna, ahelyett hogy a teljes reziduális nyereséget a LuxSCS-hez allokálták volna, valamint azt az érvet, amely szerint az előny fennállásának bizonyítása céljából nem volt szükség a nyereségmegosztás módszerének alkalmazására, mivel e módszer a reziduális nyereség megosztásában áll.
- 536 Meg kell ugyanis állapítani, hogy a reziduális nyereség ilyen megosztása csak a reziduális nyereségelemzés alkalmazásának keretében releváns. Márpedig a megtámadott határozatból, és különösen annak (567) és (568) preambulumbekzdéséből egyértelműen kitűnik, hogy a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a jelen ügyben csak a hozzájárulások elemzése alkalmazható érvényesen a nyereségmegosztás módszerének alkalmazása céljából, a reziduális nyereség elemzése nem. Márpedig, amint azt a Törvényszék a fenti 534. pontban kiemelte, a hozzájárulások elemzése az összesített nyereségnek az ügyletben részt vevő különböző felek közötti közvetlen megosztásában áll, és nem veszi figyelembe a LuxOpCo esetében eredetileg kiszámított díjazást. Nem vélemezhető tehát, hogy a nyereségmegosztás módszerének alkalmazása szükségszerűen magasabb díjazáshoz vezetett volna a LuxOpCo számára.
- 537 A fentiek összességéből tehát az következik, hogy a Bizottságnak az első másodlagos megállapítása keretében nem sikerült bizonyítania, hogy a szóban forgó FA előnyt biztosított a LuxOpCo számára.

538 Helyt kell tehát adni az első másodlagos megállapítás vitatására irányuló jogalapoknak és érveknek.

c) Az előnyre vonatkozó második másodlagos megállapításról

539 Az előnyre vonatkozó második másodlagos megállapítás keretében és különösen a megtámadott határozat (569) preambulumbekkezdésében a Bizottság kiemelte, hogy még ha a luxemburgi adóhatóságok jogosan fogadták is el azt a feltételezést, amely szerint a LuxSCS egyedi és értékes funkciókat látott el az immateriális eszközökkel összefüggésben, és még ha később jogosan vélték is úgy, hogy a LuxOpCo csupán „rendes” ügyviteli tevékenységeket végzett, a szóban forgó FA által jóváhagyott transzferárképzési módszerben a működési költségeken alapuló nyereségmutató kiválasztása nem megfelelő. A megtámadott határozat (569)–(574) preambulumbekkezdéséből kitűnik, hogy a Bizottság szerint, ha a luxemburgi adóhatóságok nyereségszint-mutatóként figyelembe vették volna az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása keretében a LuxOpCo összköltségét, amint az a 2003. évi transzferárazási jelentésben történt, a LuxOpCo díjazása magasabb lett volna, mint a szóban forgó FA-ban megállapított díjazás. Következésképpen e társaság adóalapja is magasabb lett volna.

540 Az előnyre vonatkozó második másodlagos megállapításának alátámasztása érdekében a Bizottság emlékeztetett arra, hogy a szóban forgó FA által jóváhagyott módszer a működési költségeket fogadta el nyereségszint-mutatóként, míg a 2003. évi transzferárazási jelentés, amelyen az FA iránti kérelem alapult, az összköltséget használta nyereségszint-mutatóként. Ezt követően a Bizottság rámutatott, hogy a közigazgatási eljárás során az Amazon elismerte, hogy a szóban forgó FA-ban jóváhagyott módszer és a 2003. évi transzferárazási jelentésben javasolt módszer inkoherensek. E tekintetben az Amazon annak kijelentésére szorítkozott, hogy ez az inkoherencia nem volt hatással az eredményre, mivel a működési költségek tették ki a 2003. évi transzferárazási jelentésben vizsgált összehasonlítható vállalkozások összköltségének legjelentősebb részét (a megtámadott határozat (571) preambulumbekkezdése). Ezen érvekre válaszul a Bizottság kifejtette egyrészt, hogy a csekélyebb áruköltségekkel rendelkező összehasonlítható vállalkozások kiválasztása, noha e költségek a LuxOpCo költségeinek nagyobb részét teszik ki, az összehasonlítható vállalkozások rossz kiválasztását „mutatja”. Másrészt a Bizottság rámutatott, hogy az összehasonlíthatósági elemzéshez kiválasztott összehasonlítható vállalkozások közül többnek jelentős áru-, anyag- és fogyóeszköz-költségei vannak (a megtámadott határozat (572) preambulumbekkezdése).

541 A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy mivel az összköltség nagyobb alapot jelent, mint a működési költségek, a LuxOpCo adóköteles bevétele magasabb lett volna, ha az összköltséget őrizték volna meg nyereségszint-mutatóként, hasonlóan ahhoz, ahogy a 2003. évi transzferárazási jelentés szerzői eljártak (a megtámadott határozat (574) preambulumbekkezdése). E megállapítás szemléltetése érdekében a Bizottság a megtámadott határozat 20. táblázatában összehasonlította a LuxOpCo-nak a szóban forgó FA alkalmazásával elért adóköteles nyereségét a LuxOpCo-nak az összköltség *[bizalmas]*%-ának megfelelő nyereségével, felső határ nélkül. E táblázat szerint 2006 és 2013 között az első *[bizalmas]* millió eurót tesz ki, míg a második *[bizalmas]* millió eurót.

542 Először is meg kell állapítani, hogy a tárgyaláson a Bizottság kijelentette, hogy a második másodlagos megállapítás keretében, amint az a megtámadott határozat (569)–(574) preambulumbekkezdésében szerepel, „soha nem állította”, hogy az összköltség lenne a legalkalmasabb. Ezzel szemben pusztán azt állította, hogy a működési költségek nem képeznek megfelelő nyereségmutatót a LuxOpCo díjazásának meghatározásához. Egyébként pedig a Bizottság csupán azt a logikát alkalmazta, amelyet a 2003. évi transzferárazási jelentés szerzői

jelenítették meg. Másként fogalmazva, kizárólag azért alkalmazta az összköltségeket a LuxOpCo szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazásának meghatározása érdekében, mert a 2003. évi transzferárazási jelentés szerzői így jártak el.

- 543 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy – amint azt a Törvényszék a fenti 125. pontban kiemelte – az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében foglalt feltételek bizonyítását illetően a Bizottságra hárul a bizonyítási teher. A Bizottságnak különösen azt kell bizonyítania, hogy előny áll fenn azon vállalkozás javára, amelyről úgy véli, hogy állami támogatás kedvezményezettje. Ennek az előnynek tényleges előnynek kell lennie.
- 544 Emlékeztetőül, a jelen ügyben az előny fennállására vonatkozó kérdés annak vizsgálatát feltételezi, hogy a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetendő, a szóban forgó FA által jóváhagyott számítási képlet szerinti díj a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjnak minősült-e, vagy sem. E tekintetben a Bizottság az Amazon által javasolt és a szóban forgó FA-ban jóváhagyott üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása során hibákat azonosított. Közelebbről a Bizottság hibát állapított meg a szóban forgó FA által jóváhagyott nyereségszint-mutató kiválasztása során.
- 545 Márpedig, amint az már kiemelésre került, a módszertani hiba pusztá megállapítása főszabály szerint önmagában nem elegendő annak bizonyításához, hogy a feltételes adómegállapítás előnyt biztosított egy adott társaság számára, és ebből következően az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatás fennállásának alátámasztására (lásd a fenti 123. pontot). Ezenfelül, amint az már megállapítást nyert, az állami támogatás fennállásának feltételeit illetően a Bizottságra hárul a bizonyítási teher (lásd a fenti 125. pontot).
- 546 Ebből a jelen ügyben az következik, hogy a Bizottság köteles volt bizonyítani, hogy a mutató kiválasztása során elkövetett, általa azonosított hiba nem csupán eltérő eredményre, hanem a szóban forgó FA kedvezményezettje adóterhének csökkenéséhez is vezetett. Ez magában foglalta annak a kérdésnek a megválaszolását, hogy ténylegesen melyik nyereségszint-mutató lett volna megfelelő.
- 547 Figyelembe véve azt az értelmezést, amelyet a Bizottság a tárgyaláson a megtámadott határozat (569)–(574) preambulumbekkezdése kapcsán szolgáltatott, amely szerint a Bizottság az összköltséget nem azért használta, mert az a nyereségszint megfelelő mutatóját képezte, hanem kizárólag a 2003. évi transzferárazási jelentés alapját képező „logika” átültetése érdekében (lásd a fenti 542. pontot), meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem próbálta meg bizonyítani, hogy az a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazás volt, és még kevésbé, hogy a LuxOpCo-nak a szóban forgó FA által jóváhagyott díjazása alacsonyabb volt-e annál a díjazásnál, amelyet a LuxOpCo a szokásos piaci ár elvének megfelelő feltételek mellett kapott volna.
- 548 Ebből következik, hogy a második másodlagos megállapítással a Bizottságnak nem sikerült bizonyítania az előny fennállását.
- 549 A teljesség kedvéért és másodszor meg kell állapítani, hogy még ha úgy is kellene tekinteni, hogy a megtámadott határozat (569)–(574) preambulumbekkezdésében a Bizottság valójában úgy ítélte meg, hogy az összköltség megfelelő mutatója a nyereségszintnek (szemben a 2003. évi transzferárazási jelentés alapját képező logika – teljesen célszerűtlen – egyszerű átültetésével), az előnyre vonatkozó második másodlagos megállapítást és a Bizottság által a megtámadott határozat (547) preambulumbekkezdésében kifejtett következtetést alátámasztó megfontolásokat nem lehet elfogadni.

- 550 E tekintetben ugyanis emlékeztetni kell arra, és egyben hangsúlyozni kell, hogy a Bizottság – amint arra a megtámadott határozat (569) preambulumbekkezdésében rámutatott – az előnyre vonatkozó második másodlagos megállapítását (egyben tehát megállapítva, hogy a működési költségek kiválasztása módszertani hiba volt) arra az állításra alapította, amely szerint a LuxSCS egyedi és értékes funkciókat, míg a LuxOpCo csak „rendes ügyviteli tevékenységeket” látott el. A luxemburgi adóhatóságok előfeltevése, amelyet a Bizottság a megtámadott határozat (569) preambulumbekkezdésében elfogadott, tehát az volt, hogy a LuxOpCo csak az ügyviteli társaság korlátozott funkcióit látta el.
- 551 Márpedig az OECD irányelvek 1995. évi változatából nem tűnik ki, hogy az összköltség képezne az ügyviteli társaság díjazása tekintetében megfelelő nyereségszint-mutatót. Mivel az ügyviteli társaság tevékenysége olyan társaság tevékenységéhez hasonlít, amely szolgáltatásokat nyújt, és amelynek értéke nem kapcsolódik az eladások és az anyagbeszerzések mennyiségéhez mint olyanhoz, az OECD irányelvek 1995. évi változata szerint elképzelhető volt, hogy az ilyen vállalkozás működési költségeit vegyék alapul a megfelelő nyereségmutató meghatározása érdekében, nem pedig az összköltséget.
- 552 A jelen ügyben először is, amikor a megtámadott határozat (572) és (573) preambulumbekkezdésében a LuxOpCo díjazásának kiszámítása érdekében a működési költségekkel ellentétben az összköltségre hivatkozott, a Bizottság valójában abból az előfeltevésből indult ki, amelyet ő maga rögzített a megtámadott határozat (569) preambulumbekkezdésében.
- 553 Ellentétben ugyanis a megtámadott határozat (569) preambulumbekkezdésében említett megközelítéssel, amely szerint a LuxOpCo „ügyviteli tevékenységeket végző” társaságnak minősül, a megtámadott határozat (572) preambulumbekkezdésében szereplő értékelések azon az elgondoláson alapulnak, hogy a LuxOpCo „kiskereskedelmi értékesítési vállalkozás”. Közelebbről vizsgálva a Bizottság azért részesítette előnyben az összköltség kiválasztását, mert a LuxOpCo kiskereskedő volt, és nem azért, mert „ügyviteli tevékenységeket végző társaság”. A megtámadott határozat (569) preambulumbekkezdésében említett előfeltevésre tekintettel a Bizottságnak az ügyviteli társaság nyereségszint-mutatóját kellett volna megállapítania, nem pedig egy kiskereskedői tevékenységet végző vállalkozás nyereségszint-mutatóját.
- 554 Másodszor, amint az a fenti 551. pontból kitűnik, az OECD irányelvek 1995. évi változata szerint általános jelleggel az ügyviteli társaságok esetében nem biztos, hogy az összköltség megfelelő nyereségszint-mutatót képez.
- 555 Igaz ugyan, hogy nem zárható ki eleve, hogy egy adott ügyviteli társaság esetében az e társaságra jellemző sajátos okokból az utóbbi számára megfelelő nyereségszint-mutató ténylegesen az összköltség. A Bizottság azonban nem fejtette ki azt az okot, amely indokolhatta volna az összköltség kiválasztását megfelelő nyereségszint-mutatóként a LuxOpCo mint ügyviteli társaság konkrét esetében.
- 556 Harmadszor, ha el kellene fogadni az összköltség mint a LuxOpCo kiskereskedői minőségében fennálló helyzetének leginkább megfelelő nyereségszint-mutató kiválasztását (lásd a megtámadott határozat (572) preambulumbekkezdését), meg kell állapítani, hogy a Bizottság egyáltalán nem elemezte a LuxOpCo mint harmadik fél eladókat szolgáló piactérszervező (marketplace-szervező) megfelelő nyereségmutatója kiválasztásának problémakörét. Ráadásul a

saját eladásokat illetően a Bizottság nem vizsgálta meg, hogy az összköltség mennyiben volt megfelelő nyereségszint-mutató a LuxOpCo mint online kiskereskedő tevékenysége szempontjából.

- 557 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Törvényszék egy írásbeli kérdésére adott válaszában a Bizottság jelezte, hogy a működési költségekre – és nem az összköltségre – vonatkozó árrés nyereségszint-mutatóként való alkalmazása az értékesítési tevékenységek tekintetében megengedett, ha a tesztelt fél közvetítőként lép fel, és nem kockáztatja saját forrásait többek között a viszonteladott termékek megvásárlása miatt. E tekintetben a Bizottság az OECD irányelvek 2010. évi változatának 2.101. és 2.102. pontjára támaszkodott, amelyek azonban a jelen ügyben nem relevánsak.
- 558 Ha el kellene fogadni, hogy ilyen ajánlás már az OECD irányelvek 1995. évi változatából is következett, és a jelen ügyben releváns volt, meg kell állapítani, hogy a piactérszervezői minőségében a harmadik fél eladók szempontjából a LuxOpCo csupán a harmadik fél eladók és a fogyasztók közötti közvetítő szerepet töltött be, és a harmadik fél eladók által megvalósított eladások kapcsán nem kockáztatta saját forrásait.
- 559 Végül, ha el kellene ismerni, hogy a Bizottság megalapozottan állapította meg, hogy az összköltség volt a helyes mutató a LuxOpCo mint online kiskereskedő esetében, figyelembe véve azt a tényt, hogy e társaság a kiskereskedelmi tevékenységek technológiáját használta, és különösen az árak automatikus megállapítását szolgáló technológiát, az összköltség kiválasztása nyereségszint-mutatóként a LuxOpCo esetében az alkalmazandó árrés csökkentését tette volna szükségessé, a LuxOpCo költség szerkezete és a hagyományos kiskereskedők költség szerkezete közötti lényeges különbségek figyelembevétele céljából.
- 560 A Bizottság a maga részéről nem tervezett, és nem is hajtott végre ilyen kiigazításokat.
- 561 Másodszor a megtámadott határozat 20. táblázata szerint a LuxOpCo díjazása, amelyet a LuxOpCo összköltségére alkalmazott *[bizalmas]*%-os árrés alapján számítottak ki, két és három milliárd euró közötti összeget tett ki.
- 562 A tárgyaláson az Amazon azt állította – anélkül, hogy ezt a Bizottság vitatta volna –, hogy a LuxOpCo Bizottság által kiszámított díjazása magasabb, mint az Unióban elért „teljes nyereség”, amely szerinte egymilliárd és 1,5 milliárd euró közötti összeget tesz ki. A Bizottság által a második másodlagos megállapítás keretében kiszámított díjazás az Amazon-csoport Európában elért teljes nyereségének kétszeresét teszi ki, és ezért nem reális. Mindazonáltal meg kell jegyezni, hogy amint az a T-318/18. sz. ügyben az Amazon által a tárgyaláson hivatkozott C1. mellékletből kitűnik, az 1 és 1,5 milliárd euró közötti szám nem kizárólag a LuxOpCo vizsgált időszakban elért számvetési nyereségének felel meg, hanem a LuxSCS és a LuxOpCo konszolidált nyereségének, vagyis levonásra kerültek a LuxSCS által a KMM és a belépési megállapodás alapján kifizetett összegek.
- 563 Mindenesetre a LuxOpCo-nak a megtámadott határozat 20. táblázatának utolsó sorában szereplő, a vizsgált időszak minden egyes éve esetében az összköltség *[bizalmas]*%-ának megfelelő mértéke alapján kiszámított díjazása és a LuxOpCo ugyanezen évekre vonatkozó, a Bizottság által a megtámadott határozat 2. táblázatának nyolcadik sorában megjelölt üzemeltetési eredményének (működési nyereségének) összehasonlításából kitűnik, hogy a LuxOpCo díjazása (az előnyre

vonatkozó második másodlagos megállapítás alapján számítva) magasabb, mint a 2012. és 2013. évi üzemeltetési nyeresége. Márpedig az ilyen eredmény nyilvánvalóan eltér a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredménytől.

- 564 A fentiekből következik, hogy a *[bizalmas]*%-os mértéknek a LuxOpCo összköltségére való alkalmazása, amelyen a második másodlagos megállapítás alapul, nem jár megbízható eredményekkel a LuxOpCo részére a vizsgált időszak egésze után fizetendő díjazás kiszámításához. Nem a szokásos piaci ár elvének megfelelő díjazásnak megfelelő eredményről van tehát szó, így meg kell állapítani, hogy a Bizottság által a második másodlagos megállapítása keretében elvégzett számítás nem teszi lehetővé annak bizonyítását, hogy a LuxOpCo előnyben részesült azáltal, hogy a működési költségeket választották ki a szóban forgó FA által jóváhagyott nyereségszint-mutatóként.
- 565 Következésképpen helyt kell adni a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon azon jogalapjainak és érveinek, amelyek az előnyre vonatkozó második másodlagos megállapítás megalapozottságának megkérdőjelezésére irányulnak.

d) Az előnyre vonatkozó harmadik másodlagos megállapításról

- 566 A T-816/17. sz. ügyben előterjesztett első jogalap második részének harmadik kifogása és a T-318/18. sz. ügyben előterjesztett ötödik jogalap keretében a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon vitatja a Bizottságnak a LuxOpCo javára nyújtott adóelőny fennállására vonatkozó harmadik másodlagos megállapítását (a megtámadott határozat 9.2.2.3. szakasza).
- 567 Emlékeztetőül, amint azt a Törvényszék a fenti 68. pontban kifejtette, a harmadik másodlagos megállapítás keretében a Bizottság lényegében úgy ítélte meg, hogy nem megfelelő azon felső határ beiktatása a transzferárképzési módszerbe, amelynek értelmében a LuxOpCo díjazása nem haladhatja meg éves eladásainak 0,55%-át, és előnyt biztosított a LuxOpCo számára, mivel az adóköteles bevételének csökkenését eredményezte.
- 568 Közelebbről a Bizottság megállapította, hogy a 2006., 2007., 2011., 2012. és 2013. adóévekben az adóhatóság olyan adóbevallásokat fogadott el, amelyekben a LuxOpCo adóköteles bevételét az éves eladásainak 0,55%-ában megállapított felső határ határozta meg (a megtámadott határozat (575) preambulumbekkezdése).
- 569 A Bizottság kifejtette, hogy sem a 2003. évi transzferárazási jelentés, sem az utólagos elemzések, sem pedig a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon által a közigazgatási eljárás során kifejtett érvek nem indokolják e felső határ beiktatását (a megtámadott határozat (576) és (577) preambulumbekkezdése). A megtámadott határozat (577) preambulumbekkezdésében ehhez hozzátette, hogy a felső határ alkalmazása további csökkentést eredményezett az árrés működési költségekre való téves alkalmazása mellett, és ezért az nem tartozhat a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományba.
- 570 A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon szerint a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a felső határ beiktatása előnyt biztosít a LuxOpCo számára.

- 571 Egyrészt arra hivatkoznak, hogy a felső határ beiktatásának az a célja, hogy arra kényszerítse a LuxOpCo-t, hogy hatékonyan működjön, és csökkentse költségeit. Másrészt hangsúlyozzák, hogy mindenesetre a felső határ alkalmazása soha nem növelte a LuxOpCo díjazását a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományon kívüli mértékre, amint azt a 2017. évi transzferárazási jelentés is bizonyítja.
- 572 A Bizottság vitatja ezeket az érveket.
- 573 E tekintetben arra hivatkozik, hogy a küszöbértékek és felső határok mechanizmusát az OECD irányelvek nem írják elő, és az a transzferárazás szempontjából egyáltalán nem igazolt. Ezenkívül hozzáteszi, hogy ellentétben azzal, amit a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon állít, az ilyen mechanizmus alkalmazását nem igazolja az alacsony és stabil díjazás LuxOpCo számára való biztosításának célkitűzése, mivel az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer célja éppen az, hogy ilyen díjazást biztosítson azon fél számára, amelyre azt alkalmazzák.
- 574 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy – amint azt egyébként a Bizottság is megerősítette a Törvényszék írásbeli kérdéseire adott válaszaiban – a harmadik másodlagos megállapítás önálló és független a második másodlagos megállapítástól. Amint az ugyanis a megtámadott határozat (575) preambulumbekzdésének utolsó mondatából kitűnik, e harmadik megállapítás keretében a Bizottság abból az előfeltevésből indul ki, hogy a működési költségeket nyereségszint-mutatóként lehet felhasználni.
- 575 Amint arra a Bizottság a megtámadott határozatban és beadványaiban helyesen rámutatott, a küszöb és a felső határ mechanizmusát semmilyen gazdasági indok vagy észszerűség nem támasztja alá. Nehezen képzelhető el, hogy valamely vállalkozás piaci feltételek mellett elfogadja, hogy a díjazását éves eladásainak egy bizonyos százalékában maximalizálják. Ezenkívül az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer lehetővé teszi alacsony, de stabil díjazás biztosítását, anélkül hogy szükség lenne a küszöb és felső határral kapcsolatos mechanizmusra. Ilyen mechanizmust az OECD irányelvek 1995. évi változata sem ír elő. Az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer ugyanis csak egy nyereségmutató és egy árres meghatározását foglalja magában.
- 576 A Bizottság tehát helyesen állapította meg, hogy az ilyen felső határ beiktatása módszertani hibának minősül.
- 577 Mindazonáltal önmagában ez a megállapítás nem elegendő az előny fennállásának bizonyításához.
- 578 Meg kell ugyanis állapítani, hogy a LuxOpCo díjazása a szóban forgó FA minden egyes alkalmazási éve után még a felső korláttal kapcsolatos mechanizmus alkalmazását követően is a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományban maradt, amelyet a 2003. évi transzferárazási jelentés alapján számítottak ki, azaz a működési költségek *[bizalmas]* és *[bizalmas]%*-a között volt. A Bizottság egyébként nem vitatja ezt a megállapítást.
- 579 Márpedig, amint azt egyébiránt maga a Bizottság is kifejtette a tárgyaláson, mivel a díjazás az interkvartilis tartományban helyezkedik el, azt főszabály szerint a szokásos piaci ár elvének megfelelőnek kell tekinteni.
- 580 Kétségtelen, hogy a Bizottság kifejtette, hogy nem lehet ilyen következtetésre jutni, ha azokat az összehasonlítható vállalkozásokat, amelyek alapján ezt a tartományt kiszámították, nem helyesen választották ki.

- 581 Ugyanakkor a harmadik másodlagos megállapítás keretében a Bizottság nem kérdőjelezte meg sem a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományt, sem az összehasonlítható vállalkozások kiválasztását, amely alapján ezt a tartományt kiszámították.
- 582 A megtámadott határozat (575) preambulumbekkezdésében ugyanis a Bizottság azt rótta fel a luxemburgi hatóságoknak, hogy elfogadták, hogy a LuxOpCo adóköteles bevételeit a felső határ alkalmazásával határozzák meg, „a működési költségek *[bizalmas]*%-a helyett”. Meg kell tehát állapítani, hogy a harmadik másodlagos megállapítás keretében a Bizottság nem a megtérülési rátát kérdőjelezi meg, amely alapján azt alkalmazzák, hanem csak magát a felső határt vitatja.
- 583 Ezenfelül egyrészt a megtámadott határozat (575)–(578) preambulumbekkezdéséből nem tűnik ki, hogy a Bizottság vitatta volna a szokásos piaci ár elvének megfelelő, a 2003. évi transzferárazási jelentésben kiszámított, a működési költségek *[bizalmas]* és *[bizalmas]*%-a közé eső tartományt. Noha ugyanis a Bizottság a megtámadott határozat (577) preambulumbekkezdésében megállapította, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon a közigazgatási eljárás során arra hivatkozott, hogy a LuxOpCo adóköteles bevétele soha nem lépett ki a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartományból, nem vitatta magát a tartományt, hanem annak kijelentésére szorítkozott, hogy a felső határ alkalmazása a második másodlagos megállapítás keretében azonosított csökkentéshez képest további csökkentésnek minősült. Márpedig, amint azt a Törvényszék a fenti 574. pontban megállapította, a második és a harmadik másodlagos megállapítás önálló és független.
- 584 Másrészt a megtámadott határozat (575)–(578) preambulumbekkezdésében a Bizottság nem kérdőjelezte meg a szokásos piaci ár elvének megfelelő tartomány kiszámításához használt összehasonlítható vállalkozások kiválasztását sem. A megtámadott határozat (571) preambulumbekkezdése, amelyben a Bizottság az összehasonlítható vállalkozások kiválasztása során elkövetett hibára hivatkozott, a második másodlagos megállapítás körébe tartozik. Márpedig, amint azt a Törvényszék a fenti 574. pontban megállapította, a harmadik másodlagos megállapítás önálló és független volt a többi megállapítástól.
- 585 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy bármilyen helytelen is legyen a felső határral kapcsolatos mechanizmus, és bár azt az OECD irányelvek 1995. évi változata nem írta elő, a Bizottság nem bizonyította, hogy ez a mechanizmus hatással volt a LuxOpCo által a LuxSCS részére fizetett díj szokásos piaci ár elvének megfelelő jellegére.
- 586 Következésképpen önmagában az a megállapítás, amely szerint a felső határt alkalmazták a 2006., 2007., 2011., 2012. és 2013. évre, nem elegendő annak bizonyításához, hogy a LuxOpCo ezen évek tekintetében kapott díjazása nem felelt meg a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredményre vonatkozó megközelítésnek.
- 587 A Bizottság ugyanis legfeljebb módszertani hibát állapított meg a LuxOpCo díjazásának kiszámítása során, anélkül hogy bizonyítani tudta volna, hogy e hiba azzal a hatással járt, hogy mesterségesen csökkentette a LuxOpCo díjazását olyan mértékben, hogy e díjazási szintet piaci feltételek között nem lehetett volna elérni.
- 588 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a harmadik másodlagos megállapítással a Bizottság nem bizonyította a LuxOpCo számára biztosított előny fennállását.

- 589 Következésképpen helyt kell adni a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon azon jogalapjainak és érveinek, amelyek az előnyre vonatkozó harmadik másodlagos megállapítás vitatására irányulnak.
- 590 A fentiek összességéből tehát az következik, hogy a Bizottságnak a megtámadott határozat egyik megállapítása révén sem sikerült bizonyítania a jogilag megkövetelt módon az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását. Ennélfogva teljes egészében meg kell semmisíteni a megtámadott határozatot, anélkül hogy meg kellene vizsgálni a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon által felhozott egyéb jogalapokat.

A költségekről

- 591 Az eljárási szabályzat 134. cikkének (1) bekezdése alapján a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mivel a Bizottság pervesztes lett, a Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon kérelmének megfelelően kötelezni kell a saját költségei és az utóbbiak részéről felmerült költségek viselésére.
- 592 Az eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése alapján Írország maga viseli saját költségeit.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (kibővített hetedik tanács)

a következőképpen határozott:

- 1) A Törvényszék a T-816/17. és T-318/18. sz. ügyeket a jelen ítélet meghozatala céljából egyesíti.**
- 2) A Törvényszék a Luxemburg által az Amazon javára végrehajtott SA.38944. (2014/C., korábbi 2014/NN.) számú állami támogatásról szóló, 2017. október 4-i (EU) 2018/859 bizottsági határozatot megsemmisíti.**
- 3) Az Európai Bizottság maga viseli saját költségeit, valamint a Luxemburgi Nagyhercegség, az Amazon.com, Inc. és az Amazon EU Sàrl részéről felmerült költségeket.**
- 4) Írország maga viseli saját költségeit.**

van der Woude

Tomljenović

Marcoulli

Kihirdetve Luxembourgban, a 2021. május 12-i nyilvános ülésen.

Aláírások

Tartalomjegyzék

I.	A jogvita előzményei	2
A.	A szóban forgó feltételes adómegállapításról (a továbbiakban: FA)	3
B.	A Bizottság előtti közigazgatási eljárásról	4
C.	A megtámadott határozatról	5
1.	A ténybeli és jogi háttér bemutatásáról	5
a)	Az Amazon-csoport bemutatásáról	5
b)	A szóban forgó FA bemutatásáról	7
c)	Az alkalmazandó nemzeti jogi háttér bemutatásáról	8
d)	A transzferárakra vonatkozó OECD keret bemutatásáról	9
2.	A szóban forgó FA-ra vonatkozó értékelésről	9
a)	Az előny fennállásának elemzéséről	10
1)	Az előnnyel kapcsolatos fő megállapításról	11
2)	Az előnnyel kapcsolatos másodlagos megállapításokról	13
b)	Az intézkedés szelektivitásáról	13
c)	A támogatás kedvezményezettjének meghatározásáról	14
II.	Az eljárás és a felek kérelmei	14
A.	A T-816/17. sz. ügyben folytatott eljárásról	14
1.	Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról	14
2.	A beavatkozásról	14
3.	A bizalmas kezelés iránti kérelmekről	15
4.	A felek kérelmeiről	15
B.	A T-318/18. sz. ügyben folytatott eljárásról	15
1.	Az ítélkező testület összetételéről és a soron kívüli elbírálásról	15
2.	A bizalmas kezelés iránti kérelmekről	16
3.	A felek kérelmeiről	16

C.	Az ügyek egyesítéséről és az eljárás szóbeli szakaszáról	16
III.	A jogkérdésről	17
A.	A T-816/17. és T-318/18. sz. ügyeknek az eljárást befejező határozat meghozatala céljából történő egyesítéséről	17
B.	A felhozott jogalapokról és érvekről	17
1.	Előzetes észrevételek	18
a)	Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alkalmazási feltételeinek a nemzeti adóintézkedésekkel összefüggésben történő meghatározásáról	19
b)	A bizonyítási teherről	21
c)	A Törvényszék által végzendő felülvizsgálat terjedelméről	21
2.	Az előnnyel kapcsolatos fő megállapítás vitatására irányuló jogalapokról és érvekről . . .	22
a)	Írország előny fennállásával kapcsolatos egyes érveinek elfogadhatóságáról	23
b)	A Luxemburgi Nagyhercegség és az Amazon előnyre vonatkozó fő megállapításra irányuló jogalapjainak és érveinek megalapozottságáról	24
1)	A Bizottság által az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából felhasznált egyes OECD irányelvek időbeli relevanciájáról	25
2)	A Bizottság által az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer megtámadott határozatban történő alkalmazása során elkövetett állítólagos hibákról	27
i)	A LuxSCS funkcionális elemzéséről és tesztelendő félként történt kiválasztásáról a Bizottság által	28
–	A LuxSCS funkcióiról és eszközeiről	30
–	A LuxSCS által vállalt kockázatokról	39
–	A LuxSCS funkcionális elemzésére vonatkozó következtetés és e következtetésnek az e társaság tesztelendő félként való kiválasztására kifejtett hatása	41
ii)	A Bizottság által a LuxSCS-nek járó, azon előfeltevésből kiindulva számított díjazásról, hogy az volt a tesztelendő fél	43
–	A LuxSCS-nek fizetendő díj első összetevőjéről (belépési költségek és a KMM költségei)	43
–	A LuxSCS díjazásának második eleméről (fenntartási költségek)	48
3)	A fő megállapításra vonatkozó következtetés	50
3.	Az előnyre vonatkozó másodlagos érvelés vitatására irányuló jogalapokról és érvekről .	50

a) A három másodlagos megállapításra vonatkozó előzetes észrevételek	52
b) Az előnyre vonatkozó első másodlagos megállapításról	53
1) Az úgynevezett „egyedi és értékes” funkciók LuxOpCo általi ellátásáról	54
i) A LuxOpCo által az immateriális eszközök tekintetében gyakorolt funkciókról (a megtámadott határozat 9.2.1.2.1. szakasza és (449)–(472) preambulumbekzdése)	57
– A LuxOpCo részére adott licencia jellegéről (a megtámadott határozat (450) preambulumbekzdése)	59
– Az EU IP Steering Committee-ről (a megtámadott határozat (452)–(455) preambulumbekzdése)	60
– A LuxOpCo-nak a technológia fejlesztésére vonatkozó funkcióiról	62
– A vevőadatokról (a megtámadott határozat (466)–(468) preambulumbekzdése)	68
– Az „Amazon védjegyről” (a megtámadott határozat (469)–(472) preambulumbekzdése)	69
ii) A LuxOpCo által az Amazon-csoport európai kiskereskedelmi értékesítési és szolgáltatási tevékenysége keretében ellátott funkciókról (a megtámadott határozat 9.2.1.2.2. szakasza és (473)–(499) preambulumbekzdése)	71
– A választékról (a megtámadott határozat (479)–(489) preambulumbekzdése)	72
– Az árakról (a megtámadott határozat (490)–(493) preambulumbekzdése)	73
– Az „egyszerű használatról” (a megtámadott határozat (494)–(499) preambulumbekzdése)	74
iii) A LuxOpCo által használt eszközökről (a megtámadott határozat (500)–(505) preambulumbekzdése)	75
iv) A LuxOpCo által vállalt kockázatokról (a megtámadott határozat (506)–(517) preambulumbekzdése)	76
v) A LuxSCS funkcionális elemzésére vonatkozó következtetések	77
2) A módszer kiválasztásáról	78
3) Annak bizonyításáról, hogy a LuxOpCo díjazásának magasabbnak kellett volna lennie a nyereségmegosztási módszer használata folytán (a hozzájárulások elemzésének alkalmazása)	80
c) Az előnyre vonatkozó második másodlagos megállapításról	86

d) Az előnyre vonatkozó harmadik másodlagos megállapításról	90
A költségekről	93

ⁱ — A jelen szöveg 4., 9., 10., 24., 31., 36., 37., 44., 64., 137. és 285. pontjában az első elektronikus közzétételt követően nyelvi módosítás történt.