

ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2017/502**ze dne 21. října 2015****o státní podpoře SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) provedené Nizozemskem ve prospěch společnosti Starbucks***(oznámeno pod číslem C(2015) 7143)***(Pouze nizozemské znění je závazné)****(Text s významem pro EHP)**

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o Evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek v souladu s výše uvedenými ustanoveními ⁽¹⁾, a s ohledem na jejich připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

1. POSTUP

- (1) V dopise ze dne 30. července 2013 požádala Komise nizozemské orgány o informace o praxi daňových rozhodnutí v Nizozemsku, a o veškerých rozhodnutích týkajících se společností Starbucks Coffee EMEA BV (dále jen „Starbucks Coffee BV“) a Starbucks Manufacturing EMEA BV (dále jen „SMBV“), které nepřímo ovládá společnost Starbucks Corporation. Tato společnost a všechny podniky, které ovládá, jsou dále označovány souhrnně jako „Starbucks“ nebo „skupina Starbucks“.
- (2) V dopise ze dne 2. října 2013 předložily nizozemské orgány Komisi požadované informace včetně předběžné dohody o převodních cenách (dále jen „předběžná dohoda“) ⁽²⁾ uzavřené v roce 2008 mezi nizozemským správcem daně a společností Starbucks Coffee BV (dále jen „předběžná dohoda se Starbucks Coffee BV“), předběžné dohody uzavřené v roce 2008 mezi nizozemským správcem daně a SMBV (dále jen „předběžná dohoda se SMBV“) a průvodních dokumentů. Tyto dokumenty se týkají především zprávy o stanovení převodních cen přiložené k žádosti o dvě výše uvedené předběžné dohody (dále jen „zpráva o stanovení převodních cen“) a dalších výměn mezi nizozemským správcem daně a daňovým poradcem společnosti Starbucks Corporation, [daňový poradce] ^(*) (dále jen „daňový poradce“), jednajícím jménem společnosti Starbucks Coffee BV a SMBV ⁽³⁾.
- (3) Dne 9. ledna 2014 v rámci příprav na jednání, které se mělo konat 15. ledna 2014, zaslala Komise nizozemským orgánům e-mail s uvedením několika otázek, které se týkaly mimo jiné ujednání o stanovení převodních cen dohodnutých v předběžné dohodě se Starbucks Coffee BV a předběžné dohodě se SMBV, které uzavřel nizozemský správce daně.
- (4) Dne 15. ledna 2014 proběhlo jednání útvarů Komise se zástupci nizozemského správce daně, na němž útvary Komise požádaly mimo jiné o další objasnění úprav cenového základu ve zprávě o stanovení převodních cen, pokud jde o předběžnou dohodu se SMBV a kolísající licenční platby prováděné společností SMBV.

⁽¹⁾ Úř. věst. C 460, 19.12.2014, s. 11.

⁽²⁾ V tomto rozhodnutí jsou výrazy „daňové rozhodnutí“ a „předběžná dohoda“ používány jako synonyma.

^(*) Části tohoto textu byly za účelem neprozrazení důvěrných informací skryty; tyto části jsou uvedeny v hranatých závorkách. Zisková rozpětí a přírážky společnosti Starbucks Coffee Trading Company SARL týkající se zelených kávových zrn jsou zaokrouhleny na nejbližší násobek 3 %.

⁽³⁾ V rámci průvodních dokumentů bylo předloženo i předchozí daňové rozhodnutí uzavřené mezi nizozemským správcem daně a společnostmi Starbucks Coffee BV a SMBV v roce 2001.

- (5) V dopise ze dne 28. ledna 2014, v odpovědi na otázky vznesené na jednání dne 15. ledna 2014, poskytly nizozemské orgány informace o úpravách srovnatelnosti, výběru srovnatelných podniků a kolísajících licenčních platbách. Další informace o poskytnutých dokumentech jsou popsány v 59. až 62. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, jak uvádí 9. bod odůvodnění.
- (6) V dopise ze dne 7. března 2014 ^(*) informovala Komise nizozemské orgány, že uvažuje o tom, zda by předběžné dohody ve prospěch společností Starbucks Coffee BV a SMBV mohly představovat novou státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, a následně nizozemské orgány vyzvala, aby se vyjádřily ke slučitelnosti takové podpory. Komise nizozemské orgány vybídla, aby poskytly jakékoli doplňující informace týkající se předběžných dohod se Starbucks Coffee BV a SMBV a daňových příznání těchto společností a podniků s nimi spojených v Nizozemsku.
- (7) Na dopis ze dne 7. března 2014 odpověděly nizozemské orgány dopisem ze dne 21. března 2014 a poskytly požadovaná daňová příznání. Nizozemské orgány rovněž potvrdily, že Komisi byly předloženy všechny příslušné dokumenty týkající se předběžných dohod, které byly Komisi poskytnuty již předtím.
- (8) Dne 6. května 2014 se konalo jednání útvarů Komise a zástupců nizozemského správce daně.
- (9) Dne 11. června 2014 přijala Komise rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy týkajícího se předběžné dohody se SMBV na základě toho, že předběžná dohoda by mohla představovat státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“) ^(†).
- (10) V dopise ze dne 16. července 2014 poskytly nizozemské orgány své připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení. Podání zahrnovalo mimo jiné smlouvu o pražení, kterou uzavřely společnosti Alki Limited Partnership (dále jen „Alki LP“) a SMBV, a smlouvu o nákupu zelené kávy uzavřenou mezi společnostmi SMBV a Starbucks Coffee Trading Company SARL (dále jen „SCTC“).
- (11) V dopise ze dne 25. listopadu 2014 požádala Komise nizozemské orgány o informace vyžádané v rozhodnutí o zahájení řízení, které nizozemské orgány poskytly dne 16. července 2014 jen zčásti, a o doplňující informace potřebné k analýze předběžné dohody se SMBV.
- (12) Na dopis ze dne 25. listopadu 2014 odpověděly nizozemské orgány dopisem ze dne 19. prosince 2014, v němž uvedly, že část požadovaných informací nemají k dispozici.
- (13) Dne 19. prosince 2014 bylo rozhodnutí o zahájení řízení zveřejněno v Úředním věstníku Evropské unie. Komise vyzvala zainteresované strany, aby předložily své připomínky k opatření.
- (14) V dopise ze dne 16. ledna 2015 předložila společnost Starbucks své připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení. Připomínky k tomuto rozhodnutí předložilo i Nizozemské sdružení daňových poradců (De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, dále jen „NOB“), Konfederace nizozemských zaměstnavatelů a průmyslu (Verbond van Nederlandse Ondernemingen & Nederlands Christelijk Werkgeversverbond, dále jen „VNO-NCW“), ATOZ Tax Advisers Luxembourg, Oxfam International a Rakouská obchodní komora (Bundesarbeitskammer Österreich, dále jen „BAK“).
- (15) V dopise ze dne 8. ledna 2015, jímž reagovaly na dopis Komise ze dne 25. listopadu 2014, poskytly nizozemské orgány základní listinu komanditní společnosti Alki LP.

^(*) Tento dopis byl Nizozemsku odeslán v anglickém jazyce dne 7. března 2014 a 14. března 2014 následovala nizozemská verze téhož dopisu.

^(†) Viz poznámka pod čarou č. 1.

- (16) Dne 12. února 2015 informovala Komise Nizozemsko, že v souladu s článkem 6a nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ⁽⁶⁾ označila formální vyšetřovací řízení týkající se předběžné dohody se SMBV za dosud bezvýsledné ⁽⁷⁾. V dopise ze dne 6. února 2015 a v souladu s čl. 6a odst. 2 písm. b) nařízení (ES) č. 659/1999 si Komise vyžádala souhlas nizozemských orgánů s tím, že za účelem získání chybějících informací bude Starbucks kontaktovat přímo.
- (17) V dopise ze dne 18. února 2015 informovala Komise nizozemské orgány, že od konkurence obdržela poznámky k přidané hodnotě procesu pražení pro zelená kávová zrna, a vyzvala nizozemské orgány, aby k těmto poznámkám vyjádřily své stanovisko. Nizozemské orgány předložily své připomínky k uvedeným poznámkám v dopise ze dne 11. března 2015.
- (18) V dopise ze dne 12. března 2015 svolilo Nizozemsko v odpovědi na dopis Komise ze dne 6. února 2015, aby Komise kontaktovala společnost Starbucks přímo. V návaznosti na toto svolení požádala Komise v dopise ze dne 16. března 2015 společnost Starbucks na základě čl. 6a odst. 6 nařízení (ES) č. 659/1999 o informace o právní struktuře, obchodním modelu s ohledem na kavárny Starbucks a o surovinách, které SMBV používá, tj. o zelených kávových zrnech (dále jen „žádost o informace od společnosti Starbucks“).
- (19) V dopisech ze dne 20. a 26. března 2015 poskytly nizozemské orgány své poznámky k připomínkám třetích stran k rozhodnutí o zahájení řízení.
- (20) Dne 7. dubna 2015, po přijetí rozhodnutí ze dne 12. února 2015 a v souladu s čl. 6a odst. 6 nařízení (ES) č. 659/1999, kontaktovala Komise čtyři konkurenty společnosti Starbucks s cílem získat tržní informace o jejich obchodním modelu a jejich činnostech vytvářejících hodnotu, aby byla schopna dokončit své posouzení dané věci (dále jen „žádost o informace od konkurence“). Těmito čtyřmi konkurenty byla společnost Y, Alois Dallmayr Kaffee oHG (dále jen „Dallmayr“), Nestlé S.A. (dále jen „Nestlé“) a Melitta Europa GmbH & Co. KG (dále jen „Melitta“). Současně Komise o tom, že zaslala konkurentům společnosti Starbucks žádost o informace, informovala nizozemské orgány.
- (21) Dne 13. dubna 2015 poskytla společnost Starbucks informace, které Komise požadovala v dopise ze dne 16. března 2015.
- (22) V dopisech ze dne 27. dubna 2015 odpověděly na žádost Komise ze dne 7. dubna 2015 o tržní informace společnost Dallmayr a společnost Y.
- (23) Dne 29. dubna 2015 proběhlo jednání mezi útvary Komise a společností Starbucks, na němž útvary Komise objasnily, jak by určité otázky uvedené v žádosti o informace od společnosti Starbucks měly být chápány v souvislosti s vyšetřováním.
- (24) V dopise ze dne 6. května 2015, po odpovědi společnosti Starbucks ze dne 13. dubna 2015, požádala Komise Starbucks o doplňující informace.
- (25) V dopise ze dne 11. května 2015 požádala Komise společnost Y o další vysvětlení předložených tržních informací. Toto vysvětlení poskytla společnost Y v dopise ze dne 21. května 2015.
- (26) V dopisech ze dne 20. května 2015 a 26. května 2015 odpověděly na žádost Komise o informace od konkurence ze dne 7. dubna 2015 společnosti Nestlé a Melitta.

⁽⁶⁾ Nařízení Komise (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. L 83, 27.3.1999, s. 1). Nařízení (ES) č. 659/1999 se zrušuje nařízením Rady (EU) č. 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. L 248, 24.9.2015, s. 9) s účinností od 14. října 2015. Veškeré procesní kroky uskutečněné v průběhu řízení byly přijaty podle nařízení (ES) č. 659/1999. Jakýkoli odkaz na nařízení (ES) č. 659/1999 může být vykládán jako odkaz na nařízení (EU) 2015/1589 a měl by být chápán v souladu se srovnávací tabulkou v příloze II posledně uvedeného nařízení.

⁽⁷⁾ C(2015) 862, 12.2.2015.

- (27) V dopise ze dne 27. května 2015 poskytly nizozemské orgány své připomínky k informacím, které poskytly společnosti Y a Dallmayr.
- (28) V dopise ze dne 29. května 2015 předložila společnost Starbucks své odpovědi na žádost Komise ze dne 6. května 2015.
- (29) V dopise ze dne 19. června 2015 poskytly nizozemské orgány své připomínky k informacím, které poskytla společnost Starbucks dne 13. dubna 2015 a 29. května 2015.
- (30) V dopise ze dne 26. června 2015 poskytly nizozemské orgány své připomínky k tržním informacím, které poskytly společnosti Nestlé a Melitta, a k vysvětlením poskytnutým společností Y.
- (31) Kromě svých podání ze dne 13. dubna 2015 a 29. května 2015 poskytla společnost Starbucks dne 29. června 2015 další odůvodnění předpokládaného uplatňování principu tržního odstupu na převodní ceny ze strany SCTC u dodávek zelených kávových zrn.
- (32) V dopise ze dne 24. července 2015 předložila společnost Starbucks spontánně další informace o funkcích, které vykonávají společnosti SCTC, SMBV a Starbucks US ⁽⁸⁾, a poskytla nové číselné údaje týkající se společnosti Alki LP.
- (33) V dopise ze dne 5. srpna 2015 požádala Komise společnost Starbucks o vysvětlení a další dokumenty s ohledem na její podání ze dne 24. července 2015, aby byla schopna nové informace plně zanalyzovat.
- (34) V dopise ze dne 24. srpna 2015 a v e-mailu zaslaném dne 26. srpna 2015 společnost Starbucks zčásti poskytla informace požadované Komisí v jejím dopise ze dne 5. srpna 2015. Komise tyto informace postoupila nizozemským orgánům dne 28. srpna 2015.
- (35) V dopise ze dne 10. září 2015 a v e-mailu zaslaném dne 11. září 2015 poskytla společnost Starbucks Komisi zbývající informace. V dopise ze dne 23. září 2015 se společnost Starbucks vyjádřila pochvalně o informacích, které byly Komisi poskytnuty 10. a 11. září 2015.
- (36) V dopisech ze dne 25. září 2015 a 7. října 2015 poskytly nizozemské orgány své připomínky k informacím, které poskytla společnost Starbucks dne 10., 11. a 23. září 2015.

2. POPIS NAPADENÉHO OPATŘENÍ

2.1. Popis příjemce

- (37) Příjemcem opatření je společnost SMBV. SMBV je dceřiná společnost skupiny Starbucks založená v Nizozemsku. Skupina Starbucks se skládá ze společnosti Starbucks Corporation a všech podniků ovládaných touto společností. Starbucks Corporation má sídlo v Seattlu ve Spojených státech amerických (dále jen „USA“). Podniková struktura skupiny Starbucks je podrobněji vysvětlena v 27. bodě odůvodnění a na obrázku 1 v rozhodnutí o zahájení řízení.
- (38) Společnost Starbucks, která působí v 65 zemích, praží, uvádí na trh a prodává v maloobchodě speciální druhy kávy. Kávu, kterou prodává, nakupuje a praží společně s ručně vyráběnou kávou, čajem a jinými nápoji a čerstvými potravinami ve vlastních kavárnách. Prodává také celou škálu kávových a čajových produktů a svou ochrannou známku poskytuje formou licence prostřednictvím dalších kanálů, jako jsou licenční obchody, obchody s potravinami a vnitrostátní potravinářské služby ⁽⁹⁾. V roce 2014 dosáhla skupina Starbucks celosvětových čistých výnosů ve výši 16 448 milionů USD a zisku po zdanění ve výši 2 067 milionů USD ⁽¹⁰⁾.
- (39) SMBV je jediným subjektem mimo území USA, který zcela ovládá skupina Starbucks a který praží kávu.

⁽⁸⁾ Společností Starbucks US se rozumí všechny podniky, které jsou členy skupiny Starbucks a mají sídlo ve Spojených státech amerických.

⁽⁹⁾ Tento popis vychází z výroční zprávy společnosti Starbucks za rok 2014.

⁽¹⁰⁾ Viz 20. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, kde jsou uvedeny podrobnější informace o skupině Starbucks.

2.2. Napadené opatření

- (40) Toto rozhodnutí se zabývá předběžnou dohodou se SMBV, tj. předběžnou cenovou dohodou uzavřenou mezi nizozemským správcem daně a SMBV dne 28. dubna 2008 (*Vaststellingsovereenkomst APA*). Předběžná dohoda se SMBV je závazná po dobu 10 let, od 1. října 2007 do 31. prosince 2017 ⁽¹¹⁾.
- (41) Předběžná dohoda je dohoda mezi správcem daně a daňovým poplatníkem o uplatňování daňového práva ohledně (budoucích) transakcí, tzn. určuje výši zisku, který daňový poplatník vytvoří ze svých činností, jež jsou brány v úvahu v dané daňové jurisdikci. Předběžná dohoda ještě před transakcemi uvnitř skupiny stanoví vhodný soubor kritérií (např. metodu, srovnatelné položky a jejich vhodné úpravy či kritické předpoklady z hlediska budoucích událostí) k určení tržních cen pro takovéto transakce po stanovenou dobu. Formálně ji iniciuje daňový poplatník.

2.2.1. Předběžná dohoda se SMBV

- (42) Uzavřením předběžné dohody se SMBV nizozemský správce daně akceptoval, že odměna určená daňovým poradcem společnosti Starbucks ve zprávě o stanovení převodních cen pro funkce vykonávané společností SMBV v Nizozemsku (včetně předpokládaného rizika a použitých aktiv) představuje tržní odměnu ⁽¹²⁾.
- (43) Tuto odměnu tvoří přírážka ve výši [9–12] % příslušné nákladové základny. Příslušná nákladová základna použitá k výpočtu dané odměny zahrnuje všechny personální náklady spojené s výrobní činností a činnostmi dodavatelského řetězce, cenu výrobního zařízení (tj. odpisy) a režijní náklady závodu. Nezahrnuje náklady na kelímky Starbucks, papírové ubrousky atd., cenu zelených kávových zrn (cenu suroviny), logistické a distribuční náklady na služby poskytované třetími stranami, odměnu za činnosti poskytované třetími stranami podle tzv. „smluv o zpracování zásilek“ a platby pro společnost Alki LP.
- (44) V předběžné dohodě se SMBV nizozemský správce daně dále akceptoval, že výše platby od SMBV společnosti Alki LP se určí na konci každého roku jako rozdíl mezi realizovaným provozním ziskem před výdaji na platbu a výše uvedenou [9–12] % přírážkou k provozním výdajům. Předběžná dohoda SMBV dále stanoví, že „tato platba je daňově odečitatelnou položkou pro účely daně z příjmu právnických osob a nepodléhá nizozemské srážkové dani“ ⁽¹³⁾.
- (45) Předběžná dohoda se SMBV tudíž potvrzuje přisouzení zisku společnosti SMBV v rámci skupiny Starbucks, které jí umožňuje po dobu 10 let určovat svou povinnost odvádět daň z příjmu právnických osob v Nizozemsku na ročním základě. Jelikož předběžná dohoda vstoupila v platnost dne 1. října 2007, analyzuje toto rozhodnutí předběžnou dohodu se SMBV podle pravidel pro státní podporu platných k tomuto datu.

2.2.2. Zpráva o stanovení převodních cen

- (46) Odměňování, které nizozemský správce daně akceptoval v předběžné dohodě se SMBV, se opírá o analýzu stanovování převodních cen vypracovanou daňovým poradcem společnosti Starbucks ve zprávě o stanovení převodních cen, která tvoří nedílnou součást této předběžné dohody.
- (47) Cílem zprávy o stanovení převodních cen je podpořit navrhované přisouzení zisku společnosti SMBV v rámci skupiny Starbucks jako přisouzení zisku opírající se o tržní tvorbu cen transakcí ve skupině. Zpráva o stanovení převodních cen uvádí přehled společností, funkční analýzu a volbu metod pro stanovení převodních cen. Zpráva poskytuje následující relevantní informace o společnostech Starbucks Coffee BV a SMBV ⁽¹⁴⁾:

⁽¹¹⁾ Předběžná dohoda se SMBV uvádí, že po šestém účetním roce, tzn. na konci roku 2013, bude provedena kontrola v polovině období s cílem zjistit, zda všechny skutečnosti a okolnosti zůstaly stejné.

⁽¹²⁾ Z nizozemského originálu: „[SMBV] Word geacht een arm's length vergoeding te ontvangen voor haar activiteiten zoals beschreven [in het transfer pricing report] indien de operationele marge [9-12] % van de relevante kostgrondslag bedraagt.“

⁽¹³⁾ Z nizozemského originálu: „De jaarlijks door SMBV aan Alki LP te betalen royalty Word aan het einde van het jaar vastgesteld op het verschil tussen de gerealiseerde operationele winst met betrekking tot de productie en distributie functie als genoemd [in het transfer pricing report], voor royalty uitgaven (gerealiseerde operationele winst voor royalty uitgaven) en de hierboven omschreven beloning van [9-12] % cost-plus. Deze royalty betaling is aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting en is niet onderworpen aan Nederlandse dividendbelasting.“ Vysvětlení, proč platba nepodléhá daním v Nizozemsku ani ve Spojeném království, je uvedeno v 28. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

⁽¹⁴⁾ Ustanovení 27. a 28. bodu odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení uvádějí úplný popis právní struktury společnosti Starbucks, jak je popsána ve zprávě o stanovení převodních cen.

2.2.2.1. Starbucks Coffee BV

- (48) Společnost Starbucks Coffee BV funguje jako ústředí skupiny Starbucks pro oblast Evropy, Středního východu a Afriky (dále jen „EMEA“) a podporuje obchody skupiny v oblasti EMEA. Společnost Starbucks Coffee BV asistuje při určování developerů pro výstavbu a provozování maloobchodních prodejen Starbucks na území EMEA. Z titulu své funkce ústředí používá za úplatu některé ochranné známky, technologie a know-how Starbucks⁽¹⁵⁾ od svého akcionáře, Alki LP. Starbucks Coffee BV uzavírá s přidruženými i nepřidruženými provozovateli kaváren v regionu EMEA tzv. smlouvu o rozvoji oblasti a provozu (dále jen „smlouva ADOA“). Tito provozovatelé jsou nazýváni developeri, dále v textu také „kavárny“. Společnost Starbucks Coffee BV poskytuje na základě podlicence developerům práva duševního vlastnictví, aby jim umožnila rozvoj a provozování jejich kaváren jako kaváren Starbucks. Za užívání duševního vlastnictví hradí developeri společnosti Starbucks Coffee BV platbu a další poplatky stanovené jako procenta z obrátu. Podle podání Nizozemska ze dne 2. října 2013 hradí přidružení i nepřidružení developeri společnosti Starbucks Coffee BV jako platbu stejné procento z obrátu. Daňový poradce společnosti Starbucks se tudíž domnívá, že se k určení tržní ceny licenčních plateb ve skupině pro ústředí Starbucks Coffee BV⁽¹⁶⁾ v oblasti EMEA používá metoda srovnatelné nezávislé ceny⁽¹⁷⁾.

2.2.2.2. SMBV

- (49) Daňový poradce společnosti Starbucks se při prezentaci nejdůležitějších transakcí a mezipodnikových toků pro společnost SMBV ve zprávě o stanovení převodních cen⁽¹⁸⁾ omezuje na popis toho, jak SMBV v první řadě zpracovává zelenou kávu a prodává praženou kávu přidruženým a nepřidruženým stranám. Vysvětluje také, že zelená kávová zrna nakupovaná společností SMBV pocházejí od přidružené dceřiné firmy společnosti Starbucks ve Švýcarsku (SCTC). Dále vysvětluje, že SMBV působí jako zprostředkovatelský distributor pro celou řadu nekávových produktů. Daňový poradce dále vysvětluje, že vedle funkce dodavatelského řetězce pro její vlastní výrobní činnosti podporuje SMBV do jisté míry v rámci dodavatelského řetězce určité trhy. Daňový poradce nepopisuje licenční ujednání o duševním vlastnictví týkajícím se pražení, podle něhož SMBV hradí platby společnosti Alki LP za poskytnuté duševní vlastnictví, mezi nejdůležitějšími transakcemi a mezipodnikovými toky, nýbrž ho pouze uvádí v grafu a popisuje ho v samostatném oddílu zprávy o stanovení převodních cen popisující trh EMEA a operace v Nizozemsku⁽¹⁹⁾.
- (50) Podle funkční analýzy poskytnuté ve zprávě o stanovení převodních cen⁽²⁰⁾ se činnosti společnosti SMBV soustředí na její pražírnu v Amsterdamu. Hlavní složkou suroviny v procesu pražení jsou zelená kávová zrna. Vlastní proces pražení pro určitou kávovou směs závisí na konkrétním typu zelených kávových zrn používaných v receptu a požadovaném chuťovém profilu. Společnost SMBV nese odpovědnost za provádění předpovědi pražení poskytovaných společností Starbucks US a za zajištění toho, že výsledný produkt bude splňovat jakostní standardy společnosti Starbucks US. Společnost SMBV kupuje zelená kávová zrna od SCTC, určeného dodavatele⁽²¹⁾. Zrna pro trh v oblasti EMEA praží a balí v Nizozemsku společnost SMBV.
- (51) Společnost SMBV používá na základě licence od společnosti Alki LP podsoubor duševního vlastnictví, který není uveden ve funkční analýze, ale je popsán v samostatném oddílu o trhu v oblasti EMEA a operacích v Nizozemsku jako „nezbytný pro využití výrobního procesu pražení kávy a práva na dodávky kávy developerům. [SMBV] následně hradí společnosti Alki LP platbu za poskytované duševní vlastnictví.“⁽²²⁾ Toto duševní vlastnictví související s pražením kávy zahrnuje především křivky pražení, které podle zprávy o stanovení převodních cen určují teplotu a dobu, které jsou nutné pro dokončení procesu pražení.

⁽¹⁵⁾ Tyto ochranné známky, technologie a know-how zahrnují zejména formát kaváren Starbucks a firemní identitu Starbucks.

⁽¹⁶⁾ Tato definice vychází z odstavců 2.13 až 2.20 směrnice OECD o převodních cenách z roku 2010. (Externí) srovnatelná nezávislá cena se uplatňuje, pokud nezávislé třetí strany hradí za stejných okolností stejnou cenu za stejný produkt nebo službu jako spřízněné strany. V tomto případě se platby v rámci skupiny týkají plateb, které platí developeri vlastnění společností Starbucks v oblasti EMEA společnosti Starbucks Coffee BV.

⁽¹⁷⁾ Popis metody srovnatelné nezávislé ceny („CUP“) viz 71. bod odůvodnění.

⁽¹⁸⁾ Oddíl II.G zprávy o stanovení převodních cen.

⁽¹⁹⁾ Oddíl II.E zprávy o stanovení převodních cen.

⁽²⁰⁾ Oddíl III.B zprávy o stanovení převodních cen.

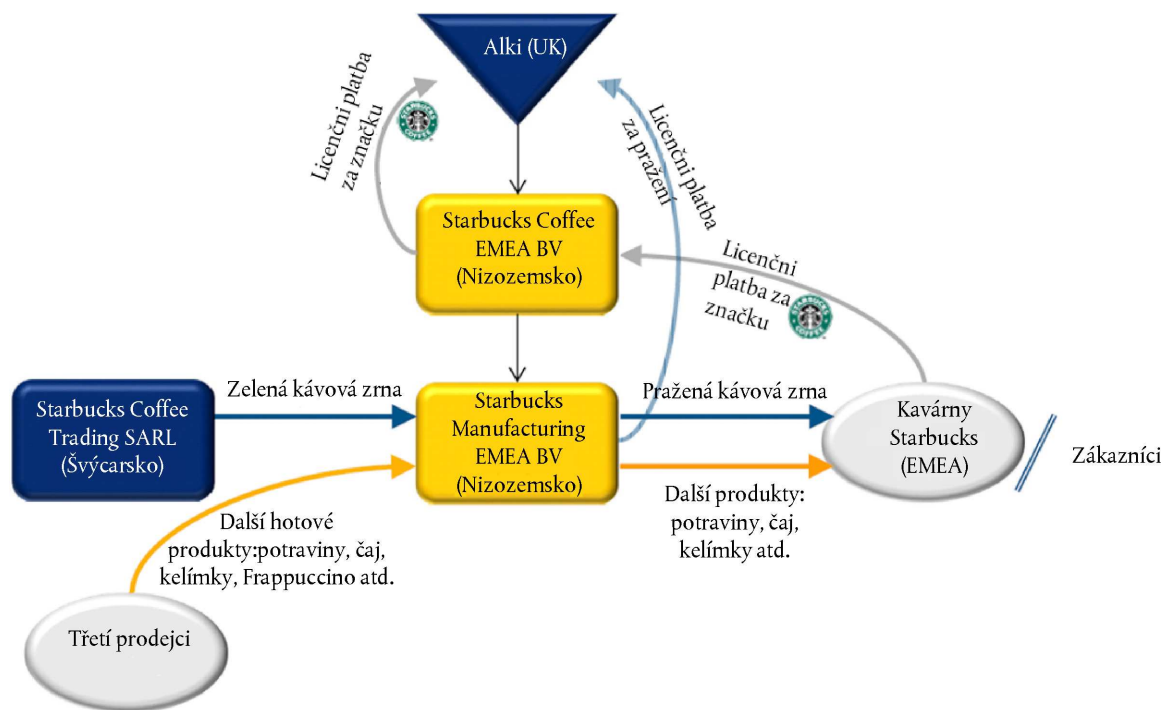
⁽²¹⁾ SCTC tato zrna nakupuje po celém světě pro celou skupinu Starbucks i nezávislé uživatele licence.

⁽²²⁾ Viz poznámka pod čarou 19.

- (52) Podle zprávy o stanovení převodních cen zaměstnávala společnost SMBV [40–60] osob, z nichž [20–30] provádí operace dodavatelského řetězce zahrnující nákup, plánování, logistiku a plánování distribuce ⁽²³⁾. SMBV má distribuční centrum ve Spojeném království, které na základě smlouvy provozuje třetí strana ⁽²⁴⁾. Společnost SMBV uzavřela v Nizozemsku se třetí stranou smlouvu o dodávkách a logistice, podle níž tato třetí strana nakupuje zásoby pro další prodej developerům za dohodnuté ceny ⁽²⁵⁾. SMBV také zapojila další třetí stranu, aby mohlo v průběhu roku 2006 dojít k otevření distribučního centra v Německu.
- (53) Společnost SMBV má rovněž vztah se zpracovatelem zásilek, [nepřidruženou výrobní společností 1]. [Nepřidružená výrobní společnost 1] převážně produkuje mletý [kávový produkt s registrovanou ochrannou známkou] pro produkt [káva s registrovanou ochrannou známkou] Starbucks. SMBV odpovídá ⁽²⁶⁾ za řízení tohoto vztahu výroby na zakázku ⁽²⁷⁾ a prodává většinu produktu vyrobeného [nepřidruženou výrobní společností 1] společností Starbucks sídlícím v USA.
- (54) Obrázek 1 vychází z popisu uvedeném ve zprávě o stanovení převodních cen s cílem ilustrovat část struktury společnosti Starbucks, která je relevantní pro toto rozhodnutí ⁽²⁸⁾.

Obrázek 1

Struktura společnosti Starbucks na základě popisu ve zprávě o stanovení převodních cen



⁽²³⁾ V roce 2011 zaměstnávala SMBV přibližně [70–80] osob. Podle poznámek společnosti Starbucks k rozhodnutí o zahájení řízení se [40–50] osob podílelo na pražení kávy a [30–40] osob pracovalo v logistických a administrativních službách.

⁽²⁴⁾ Podle informací předložených společností Starbucks Nizozemsku v době žádosti o rozhodnutí uzavřely společnosti SMBV a Starbucks Corporation v roce 2003 smlouvu s [nepřidruženou logistickou společností A], podle níž bude [nepřidružená logistická společnost A] poskytovat služby řízení zásob (podpůrná prognóza poskytnutá společností Starbucks), služby v oblasti koordinace dovozu a vývozní dokumentace, správu dodavatelských smluv a skladové operace.

⁽²⁵⁾ Podle informací předložených společností Starbucks Nizozemsku v době žádosti o rozhodnutí uzavřela společnost SMBV v roce 2004 smlouvu o službách dodavatelského řetězce a skladových služeb pro operace s kávou s [nepřidruženou logistickou společností B], podle níž bude [nepřidružená logistická společnost B] poskytovat skladové služby týkající se různých produktů Starbucks včetně administrativních a manipulačních služeb, nakládky a vykládky vozidel, inspekci a uskladnění.

⁽²⁶⁾ Podle zprávy o stanovení převodních cen odpovídá SMBV za smluvní vztah s [nepřidruženou výrobní společností 1]. Smlouvy mezi [nepřidruženou výrobní společností 1] a SMBV však podle společnosti Starbucks vyjednává Starbucks [...].

⁽²⁷⁾ Výrobou na zakázku se obvykle rozumí ujednání, podle něž společnost zpracovává suroviny nebo polotovary pro jinou společnost.

⁽²⁸⁾ Toto schéma není ve zprávě obsaženo, vypracovala ho Komise v zájmu srozumitelnosti tohoto rozhodnutí.

- (55) Podle zprávy o stanovení převodních cen upřednostnil daňový poradce k provedení odhadu tržní odměny splatné SMBV před jinými metodami pro stanovení převodních cen transakční metodu čistého rozpětí ⁽²⁹⁾, jelikož „ve specifickém souboru okolností společnosti Starbucks je čisté rozpětí méně ovlivňováno transakčními rozdíly a funkčními rozdíly než v případě opatření uplatňovaných ve standardních tradičních metodách“ ⁽³⁰⁾. Podrobnější popis výběru metody a vzájemné analýzy ve zprávě o stanovení převodních cen obsahuje 40. až 58. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.
- (56) Při uplatnění transakční metody čistého rozpětí na činnosti pražení společnosti SMBV považoval daňový poradce za příslušný základ ⁽³¹⁾ pro ukazatel čistého zisku náklady na služby poskytované společností SMBV v souladu s metodou nákladů a přírážky, která je pokládána za vhodnou metodiku pro služby dodavatelského řetězce a výrobní služby. Přírážka se však uplatňuje jen na ty náklady, kde společnost SMBV podle daňového poradce přidává hodnotu. Zpráva o stanovení převodních cen uvádí tyto náklady jako hlavní provozní náklady, například personální náklady a odpisy, vyjma hodnoty prodaného zboží („COGS“).
- (57) Aby mohl daňový poradce určit vhodné tržní rozpětí ziskovosti u činností vykonávaných společností SMBV, hledal společnosti působící v Evropě s podobnými funkcemi a riziky. Z hledání srovnatelných společností v databázi Amadeus ⁽³²⁾ pomocí primární klasifikace NACE Rev. 1.1 kódu 1586 – Zpracování čaje a kávy, jehož cílem bylo určit společnosti působící v oblasti obchodu s kávou (nákup a prodej kávy, kterou daná společnost nezpracovala sama, nebyly pokládány za srovnatelné) a po němž následovala eliminace na základě dalších finančních výběrových kritérií a manuální kontrola daňovým poradcem ⁽³³⁾, nakonec vyplynulo jako potenciálně srovnatelných 20 společností ⁽³⁴⁾.
- (58) Ukazatelem čistého zisku vypočítaným pro každou společnost byla přírážka k celkovým nákladům, která je definována jako provozní zisk vydělený celkovými provozními náklady. Medián neupravené přírážky k celkovým nákladům pro tyto společnosti v letech 2001 až 2005 byl odhadnut na 7,8 %.
- (59) Avšak podle daňového poradce obsahuje tento soubor srovnatelných společností plnohodnotné výrobce, kteří obvykle vykonávají více funkcí a vystavují se v souvislosti se svými surovinami riziku. Za účelem nápravy tohoto rozdílu a údajného zvýšení spolehlivosti srovnání provedl daňový poradce první úpravu, aby zohlednil skutečnost, že navrhované uplatnění přírážky k nákladové základně SMBV nezahrnuje nákladovou složku, kterou představují zelená kávová zrna.
- (60) Navíc by se ve výnosech srovnatelných společností podle daňového poradce odrazila návratnost nákladové základny, která zahrnuje takové suroviny. Z tohoto důvodu uplatnil daňový poradce úpravu nákladů na suroviny, aby pozměnil celkovou přírážku k nákladům ⁽³⁵⁾ získanou ze souboru srovnatelných společností. Daňový poradce uvedl, že tato úprava je spojena s tím, co označuje jako „převzetí vlastnického práva na suroviny“. Konkrétně od zisku každé společnosti v souboru odečetl její odhadovanou cenu suroviny vynásobenou 12měsíční sazbou EURIBOR plus 50 bazických bodů.

⁽²⁹⁾ Popis transakční metody čistého rozpětí viz 72. bod odůvodnění.

⁽³⁰⁾ Transakčními rozdíly se rozumí rozdíly mezi transakcemi uzavřenými společností, pro kterou je zdanitelný základ přibližně stanoven metodou pro stanovení převodních cen, a transakcemi uzavřenými mezi nezávislými společnostmi využívanými k určení tržních cen. U transakční metody čistého rozpětí se v tomto případě odkazuje na transakce uzavřené srovnatelnými společnostmi využívané k přibližnému stanovení tržního rozpětí. Funkčními rozdíly se rozumí rozdíly mezi funkcemi prováděnými společností, pro kterou je zdanitelný základ přibližně stanoven metodou pro stanovení převodních cen, a funkcemi prováděnými srovnatelnými společnostmi využívanými k přibližnému stanovení tržního rozpětí.

⁽³¹⁾ Zpráva se v této souvislosti odvolává na odstavec 3.26 směrnice OECD o převodních cenách z roku 1995.

⁽³²⁾ Databáze Amadeus je databáze srovnatelných finančních informací pro veřejné a soukromé společnosti v Evropě. Vede ji Bureau van Dijk, vydavatel podnikových informací a obchodního zpravodajství.

⁽³³⁾ Automatické vyhledávání v databázi Amadeus přineslo výběr 240 společností; další finanční výběrová kritéria, která daňový poradce uplatnil, vyřadila 88 společností, díky čemuž se vzorek zmenšil na 152 potenciálně srovnatelných společností.

⁽³⁴⁾ Hlavními vyřazovacími kritérii byla ta, že společnosti byly činné v nesouvisejících funkcích (tj. distribuce, opravy atd.), vyráběly nesouvisející produkty (tj. cukrovinky, jiné potravinářské výrobky atd.) nebo patřily do nějaké skupiny. Výsledných 20 společností, které byly ve zprávě o stanovení převodních cen akceptovány pro účely srovnání, je představeno v přílohách zprávy a uvedeno také v tabulce 5 v rozhodnutí o zahájení řízení.

⁽³⁵⁾ Daňový poradce používá výraz přírážka, ačkoli se výpočet přírážky opírá o provozní zisk srovnatelných společností vydělený nákladovou základnou, a nikoli o hrubý zisk.

- (61) Kombinace těchto dvou úprav snížila odhadovanou odměnu z mediánu ve výši 7,8 % celkových nákladů na odhadovaný medián ve výši 9,9 % provozních nákladů ⁽³⁶⁾. Předpokládalo se, že (zaokrouhlená) přírážka ve výši [9–12] % provozních nákladů odráží tržní přírážku za poskytování služeb pražení a související činnosti dodavatelského řetězce společností SMBV za její transakce uvnitř skupiny.

2.3. Popis pokynů OECD k převodním cenám

- (62) Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) poskytuje svým členským zemím pokyny ke zdanění. Pokyny OECD k převodním cenám lze najít v její směrnici o převodních cenách (dále jen „směrnice OECD“), což je nezávazný právní dokument uvádějící pokyny, které se týkají převodních cen.
- (63) Převodními cenami se rozumí ceny účtované za obchodní transakce mezi různými částmi téže skupiny podniků. Nadnárodní společnosti jsou finančně motivovány k tomu aby zisk co nejméně přisuzovaly do jurisdikcí, kde tyto zisky podléhají vyšším daním. To by mohlo vést k přemrštěným převodním cenám, které by nebylo možné přijmout jako základ pro výpočet zdanitelného příjmu. Aby se tomuto problému předešlo, měli by správci daně přijímat pouze převodní ceny mezi podniky ve skupině, které jsou hrazeny, jako kdyby se na nich dohodly nezávislé společnosti jednající za srovnatelných okolností za obvyklých tržních podmínek ⁽³⁷⁾. To se nazývá „princip tržního odstupu“.
- (64) Směrodatné vyjádření principu tržního odstupu je uvedeno v čl. 9 odst. 1 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku, která tvoří základ dvoustranných daňových smluv, jejichž smluvními stranami jsou členské země OECD a rostoucí počet třetích zemí. Článek 9 stanoví: „[jestliže] v těchto případech jsou mezi těmito dvěma [přidruženými] podniky dohodnuty nebo uloženy takové podmínky v jejich obchodních nebo finančních vztazích, jež se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoliv zisky, jichž by při neexistenci těchto podmínek bylo dosaženo jedním z těchto podniků, avšak z důvodu těchto podmínek jich dosaženo nebylo, zahrnuty do zisků tohoto podniku a odpovídajícím způsobem zdaněny“.
- (65) Dne 27. června 1995 přijal Výbor OECD pro finanční záležitosti směrnici o převodních cenách (dále jen „směrnice OECD z roku 1995“ ⁽³⁸⁾), která byla předmětem doporučení Rady OECD ⁽³⁹⁾. Poslední verze směrnice OECD o převodních cenách byla přijata v červenci 2010 (dále jen „směrnice OECD z roku 2010“ ⁽⁴⁰⁾).
- (66) Vzhledem k nezávaznému charakteru této směrnice jsou správci daně členských zemí OECD k jejich dodržování pouze vybízeni. Obecně však slouží směrnice OECD o převodních cenách jako ústřední bod a jasně ovlivňuje daňové postupy členských (a dokonce i nečlenských) zemí OECD. Kromě toho byla tato směrnice v řadě členských zemí OECD uzákoněna nebo slouží jako pomůcka pro účely výkladu domácího daňového práva. Komise cituje směrnici OECD o převodních cenách v tomto rozhodnutí proto, že je aktuálním vodítkem v oblasti stanovování převodních cen, je výsledkem odborných diskusí v rámci OECD a rozvíjí techniky, jež mají řešit obecné problémy uplatňování principu tržního odstupu v konkrétních situacích. Směrnice OECD o převodních cenách proto poskytuje užitečný návod správcům daně a nadnárodním podnikům ohledně uplatňování principu tržního odstupu. Zachycuje také mezinárodní konsensus ohledně stanovování převodních cen.

2.3.1. Metody pro stanovení převodních cen

- (67) Směrnice OECD o převodních cenách z roku 1995 i z roku 2010 popisuje pět metod, jak přibližně stanovit tržní ceny transakcí a přisuzování zisku společností z téže skupiny: i) metoda srovnatelné nezávislé ceny (dále jen „metoda CUP“), ii) metoda nákladů a přírážky, iii) metoda ceny při opětovném prodeji, iv) transakční metoda čistého rozpětí a v) transakční metoda rozdělení zisku. Obě směrnice rovněž rozlišují mezi tradičními

⁽³⁶⁾ V případě společnosti SMBV představují provozní náklady malý zlomek celkových nákladů. Ačkoli je procento uplatněné přírážky vyšší, výsledný odhad daňového základu je nižší.

⁽³⁷⁾ Správci daně a normotvůrci jsou si tohoto problému vědomi a daňové právní předpisy obecně umožňují správcům daně opravit daňové přiznání integrovaných společností, které převodní ceny uplatňují nesprávně, tím, že nahradí ceny, které odpovídají spolehlivé přibližné hodnotě cen dohodnutých nezávislými společnostmi jednajícími za srovnatelných okolností podle principu tržního odstupu.

⁽³⁸⁾ Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, OECD, 13. července 1995.

⁽³⁹⁾ Doporučení C(95)126/FINAL ze dne 13. července 1995.

⁽⁴⁰⁾ Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, OECD, 22. července 2010.

transakčními metodami (první tři metody) a transakčními ziskovými metodami (poslední dvě metody). Obě směrnice dále vysvětlují, že nadnárodní společnosti se mohou svobodně rozhodnout, že budou ke stanovení převodních cen uplatňovat metody, které v těchto směrnících nejsou popsány, pokud budou tyto ceny v souladu s principem tržního odstupu.

- (68) Směrnice OECD z roku 1995 jasně uvádí, že jako prostředek k určení toho, zda jsou převodní ceny tržními cenami, upřednostňuje tradiční transakční metody, jako je metoda CUP, před transakčními metodami, jako je transakční metoda čistého rozpětí. Odstavec 3.49 směrnice OECD z roku 1995 uvádí: „*Tradiční transakční metody mají být upřednostňovány před transakčními ziskovými metodami jako prostředek pro určení toho, zda je převodní cena v souladu s principem tržního odstupu, tj. zda existuje zvláštní podmínka, která ovlivňuje výši zisku mezi sdruženými podniky. Dosavadní zkušenosti z praxe ukazují, že ve většině případů je možné uplatnit tradiční transakční metody.*“
- (69) V tomto ohledu odstavec 2.3 směrnice OECD z roku 2010 uvádí: „*V důsledku toho je v případech, kdy lze tradiční transakční metody i transakční ziskové metody uplatnit se stejnou mírou spolehlivosti (při zvážení kritérií popsaných v odstavci 2.2), vhodnější uplatnit tradiční transakční metody.*“
- (70) Pro toto rozhodnutí jsou relevantní metoda CUP a transakční metoda čistého rozpětí, a proto jsou v 71. až 75. bodě odůvodnění popsány podrobněji.
- (71) Metoda CUP srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby poskytované v řízené transakci (tj. v transakci mezi dvěma podniky, které jsou vzájemně sdruženými podniky) s cenou účtovanou za majetek nebo služby poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci (tj. v transakci mezi podniky, které jsou na sobě nezávislé) za srovnatelných okolností.
- (72) Transakční metoda čistého rozpětí je jednou z „nepřímých metod“, jak přibližně stanovit tržní ceny transakcí a přisuzování zisku společností z téže skupiny. Podle principu tržního odstupu přibližně určuje hodnotu toho, co by bylo ziskem, a to spíše z veškeré činnosti než z určitých transakcí. Nesnaží se stanovit cenu prodaného zboží, nýbrž odhaduje zisky, které by nezávislé společnosti mohly očekávat u takových činností, jako je prodej zboží. Používá při tom vhodný základ („ukazatel výše zisku“), jako jsou náklady, obrat nebo fixní investice, a na tento základ uplatňuje míru zisku vyjadřující míru, kterou lze pozorovat ve srovnatelných nezávislých transakcích.
- (73) Jelikož transakční metoda čistého rozpětí nestanoví cenu pro jednotlivé transakce, nemá zdanitelný zisk subjektu odhadnutý pomocí této metody přímý vliv na zdanitelný zisk jiného subjektu z téže skupiny. Metoda se tudíž liší například od metody CUP, kde se při stanovování převodních cen určí cena konkrétního zboží nebo služby, kterou pak zaznamená do zdanitelného zisku za stejnou částku společnost ze skupiny prodávající a společnost ze skupiny kupující konkrétní zboží nebo službu.
- (74) Používání transakční metody čistého rozpětí je často spojováno s odstavcem 3.18 směrnice OECD z roku 2010, podle něhož by „testovanou stranou“, tj. stranou transakce, pro kterou je testován finanční ukazatel (přirážka k nákladům, hrubé rozpětí nebo ukazatel čistého zisku), měla být v zásadě společnost, která má méně komplexní funkci. Odstavec 3.18 směrnice OECD z roku 2010 uvádí následující doporučení: „*Při aplikaci metody nákladů a přirážky, metody ceny při opětovném prodeji nebo transakční metody čistého rozpětí (viz kapitola II) je nezbytné zvolit stranu transakce, pro kterou je daný finanční ukazatel (přirážka k nákladům, hrubé rozpětí nebo ukazatel čistého zisku) testován. Volba testované strany by měla být v souladu s funkční analýzou transakce. Obecně je testovanou stranou ta, na kterou lze určitou metodu pro stanovení převodních cen aplikovat nejspolehlivěji a pro kterou lze nalézt nejspolehlivější srovnatelné transakce, tj. nejčastěji se bude jednat o tu stranu, která má méně komplexní funkční analýzu.*“⁽⁴¹⁾
- (75) Uvedený odstavec směrnice OECD z roku 2010 je často daňovými poradci vykládán v situacích transakcí mezi dvěma spřízněnými společnostmi tak, že umožňuje odhad ziskovosti na principu tržního odstupu pouze u jednoho z nich, tj. toho méně komplexního, a přispívá k jakémukoli jinému zisku sledovanému v účetnictví

⁽⁴¹⁾ Pokud jde o směrnici OECD z roku 1995, viz odstavec 3.43, který obsahuje srovnatelný popis.

druhé společnosti, která je pokládána za komplexnější. To probíhá bez ohledu na to, zda společnost pokládána za komplexnější dostává tržní odměnu v důsledku transakcí mezi ní a méně komplexní společností, a bez ohledu na skutečnost, že sama směrnice OECD z roku 2010 podle všeho neruší požadavek, aby výsledné transakce byly oceňovány na základě principu tržního odstupu, jestliže se vychází z odstavce 3.18 směrnice OECD z roku 2010.

2.3.2. Tržní rozpětí

- (76) Směrnice OECD popisuje jako přijatelný tržní výsledek srovnávací analýzy spíše rozpětí výsledků než jeden konkrétní výsledek ⁽⁴²⁾. V praxi je tím, co daňoví poradci nazývají „rozpětí“, mezikvartilové rozpětí. Kvartily v řadě dat jsou tři body, které oddělují čísla v souboru seřazená od nejmenšího po největší do tří stejně obsazených souborů, tj. 25 % dat je pod 25. percentilem (nazývaným také dolní kvartil), 50 % dat je pod druhým kvantilem nebo je rovno druhému kvantilu, což je zároveň medián souboru, a 75 % dat je pod 75. percentilem (nazývaným také horní kvartil) nebo je mu rovno. Takovéto mezikvartilové rozpětí je uvedeno v odstavci 3.57 směrnice OECD z roku 2010 pro situace, kdy nelze plně řešit vady srovnatelnosti. Podle směrnice OECD z roku 2010 mohou v takových případech, pokud rozpětí zahrnuje značný počet pozorování, ke zvýšení spolehlivosti analýzy přispět statistické nástroje, které za účelem zmenšení rozpětí berou v úvahu střední trend (např. mezikvartilové rozpětí nebo jiné percentily). V praxi se daňoví poradci často domnívají, že jakýkoli výsledek v mezikvartilovém rozpětí je přijatelný a stejnou měrou správný.
- (77) Při provádění úprav cen, které se nacházejí mimo správné rozpětí, daňovým poplatníkem by správce daně měl v případě vad srovnatelnosti podle odstavce 3.62 směrnice OECD z roku 2010 ⁽⁴³⁾ použít k určení vhodného bodu v rozpětí měřítka středního trendu (například medián, střední hodnotu nebo vážené průměry atd.).

2.4. Popis hlavních účetních a finančních výrazů používaných v analýze převodních cen

- (78) Analýza převodních cen ve zprávě o stanovení převodních cen obsažená v žádosti o předběžnou dohodu se SMBV obsahuje řadu účetních pojmů a finančních ukazatelů zisku. Níže je uveden stručný vysvětlující přehled finančních ukazatelů a účetních pojmů používaných v hodnocení převodních cen a relevantních pro tento případ.

2.4.1. Hlavní položky účtování zisku a ztráty (nefinanční společnost)

- (79) Typický výkaz zisků a ztrát nejprve zaznamenává příjem, který společnost obdrží ze svých běžných obchodních činností, obvykle z prodeje zboží a služeb zákazníkům. Tato účetní položka se nazývá „tržby“, „obrat“ nebo „výnos“.
- (80) Hodnota prodaného zboží (dále jen „COGS“) představuje zejména hodnotu materiálu použitého na výrobu zboží (surovin) nebo kupní cenu zboží, které bylo opětovně prodáno, pokud společnost prodané zboží nezpracovává. Pro výpočet hrubého zisku se COGS odečte od tržeb.
- (81) Provozní výdaje zahrnují v zásadě mzdové náklady ⁽⁴⁴⁾, výdaje na energie a další administrativní a prodejní výdaje. V případě společnosti SMBV je platba hrazená společností Alki LP klasifikována jako provozní výdaj, ale podle předběžné dohody se SMBV je vyloučena z provozních výdajů používaných k výpočtu zdanitelného příjmu ⁽⁴⁵⁾.
- (82) Tabulka 1 poskytuje zjednodušený přehled výkazu zisků a ztrát ⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴²⁾ Odstavce 1.45 až 1.48 směrnice OECD z roku 1995 a odstavce 3.55 až 3.62 směrnice OECD z roku 2010.

⁽⁴³⁾ Odstavec 1.48 směrnice OECD z roku 1995.

⁽⁴⁴⁾ Pro úplnost je třeba poznamenat, že do COGS lze začlenit část nákladů práce, pokud je přímo spojená s výrobou.

⁽⁴⁵⁾ Viz 56. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

⁽⁴⁶⁾ V tabulce 1 představuje EBITDA běžnou zkratku pro výraz „hospodářský výsledek před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací“ a EBT znamená běžnou zkratku pro „zisk před zdaněním“.

Tabulka 1

Zjednodušený výkaz zisků a ztrát

Tržby (nebo obrat nebo výnos)

— Hodnota prodaného zboží (COGS)

Hrubý zisk

— Provozní výdaj (OpEx)

Provozní zisk (EBITDA)

— Úroky a odpisy

Zdanitelný příjem (EBT)

— Daň

Čistý zisk

2.4.2. Zisková rozpětí

- (83) Výkonnost a ziskovost se často měří pomocí ukazatelů, které jsou prezentovány jako „rozpětí“ nebo „přirážky“. Rozpětí se používají i ve vzájemných srovnáních při stanovování převodních cen.
- (84) Některá rozpětí jsou tradičně definována. To platí pro hrubá rozpětí, která jsou v zásadě definována jako hrubé zisky vydělené tržbami, a pro čistá rozpětí definovaná v zásadě jako čisté zisky vydělené tržbami. Čistá zisková rozpětí používaná v analýzách převodních cen budou často jako výchozí bod (nominátor) používat spíše zdanitelný příjem než čisté zisky, a to zejména při uplatňování metody transakční metody čistého rozpětí, která slouží ke stanovení přibližné hodnoty zdanitelného příjmu testované strany.

2.5. Popis nizozemských pravidel tvorby tržních cen

2.5.1. Článek 8b zákona o dani z příjmu právnických osob z roku 1969

- (85) Předběžná dohoda se SMBV byla uzavřena na základě čl. 8b odst. 1 nizozemského zákona o dani z příjmu právnických osob z roku 1969 (*Wet op de Vennootschapsbelasting 1969*) (dále jen „zákon CIT“).
- (86) Ustanovení čl. 8b odst. 1 zákona CIT, který byl do uvedeného zákona doplněn v roce 2002, stanoví princip tržního odstupu v domácím daňovém právu Nizozemska a zní takto: „*Pokud se subjekt podílí, přímo či nepřímo, na řízení, kontrole nebo kapitálu jiného subjektu a mezi těmito dvěma subjekty byly dohodnuty nebo uloženy takové podmínky v jejich obchodních nebo finančních vztazích (převodní ceny), jež se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými stranami, bude zisk těchto subjektů stanoven, jako kdyby byly dohodnuty poslední uvedené podmínky.*“

2.5.2. Nizozemský výnos o stanovování převodních cen z roku 2001

- (87) Pokyny, jak nizozemský správce daně vykládá princip tržního odstupu stanovený v čl. 8b odst. 1 zákona CIT, jsou uvedeny v nizozemském výnosu o stanovování převodních cen ze dne 30. března 2001 (dále jen „výnos“) ⁽⁴⁷⁾. Preambule výnosu uvádí: „[...] Podle politiky Nizozemska ve vztahu k principu tržního odstupu v oblasti mezinárodního daňového práva tvoří tento princip v důsledku svého začlenění do široké definice příjmu v oddíle 3.8 zákona o dani z příjmu z roku 2001 nedílnou součást nizozemského systému daňového práva.“ ⁽⁴⁸⁾ V zásadě to znamená, že směrnice OECD se použije na Nizozemsko přímo podle oddílu 3.8 zákona o dani z příjmu z roku 2001. Existuje celá řada

⁽⁴⁷⁾ Výnos o stanovování převodních cen (*Besluit verrekenprijsen*) ze dne 30. března 2001, IFZ2001/295M. Výnos byl v roce 2013 nahrazen (společně s výnosem ze dne 21. srpna 2004, IFZ 2004/680M, který výnos z roku 2001 v určitých bodech doplnil a změnil; výnos z roku 2004 však není v tomto případě relevantní) výnosem ze dne 14. listopadu 2013, IFZ 2013/184M, Mezinárodní daňové právo. Metoda pro stanovení převodních cen, uplatňování principu tržního odstupu a směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Jelikož se rozhodnutí datuje do roku 2007, toto rozhodnutí odkazuje na výnos o stanovování převodních cen.

⁽⁴⁸⁾ V roce 2001 nebyl článek 8b ještě kodifikován v zákoně CIT, a proto byly úpravy převodních cen pro účely daně z příjmu fyzických i právnických osob prováděny na základě článku 3.8 zákona o dani z příjmu z roku 2001 (který se prostřednictvím článku 8 zákona CIT uplatňoval i na firemní daňové poplatníky).

oblastí, v nichž směrnice OECD poskytují prostor pro individuální výklad členskými zeměmi. V řadě jiných oblastí zkušenosti z praxe ukázaly, že směrnice OECD potřebují být vyjasněny. Tento výnos vysvětluje postoj Nizozemska ve vztahu k těmto konkrétním bodům a snaží se pokud možno odstranit jakékoli nejistoty.“

- (88) Pokud jde o používání rozmezí, výnos na základě kapitoly 1.2 určuje, že: „V některých případech bude možné uplatnit princip tržního odstupu a dojít k jednomu jedinému číslu, které je pro určení tržního charakteru převodních cen nejspolehlivější. Jelikož však stanovování převodních cen není exaktní vědou, vygeneruje konkrétní metoda pro stanovení převodních cen často rozmezí čísel, která jsou všechna stejně spolehlivá.“
- (89) V souvislosti s metodami pro stanovení převodních cen podle kapitoly 2 výnos uvádí: „Kapitola II směrnice OECD rozebírá tři tradiční transakční metody představené v odstavcích 1.68 až 1.70 (tj. metodu srovnatelné nezávislé ceny, metodu ceny při opětovném prodeji a metodu nákladů a přírůžky), zatímco kapitola III zkoumá metody známé jako transakční ziskové metody (tj. metodu rozdělení zisku a transakční metodu čistého rozpětí neboli TNMM). V závislosti na okolnostech je nutné vybrat jednu z těchto pěti akceptovaných metod. Metody se mohou vzájemně doplňovat. Směrnice OECD se opírá o určitou hierarchii metod, podle níž jsou upřednostňovány tradiční transakční metody. Na jednu stranu jsou transakční ziskové metody považovány více či méně za metody, které se volí jako poslední, na stranu druhou směrnice OECD uvádí, že daňové orgány musí audit převodních cen zahájit z hlediska metody zvolené daňovým poplatníkem (viz odstavec 4.9 směrnice OECD).

Kdykoli nizozemský správce daně provádí audit převodních cen, v souladu s odstavcem 4.9 směrnice OECD by měl začít z hlediska metody vybrané daňovým poplatníkem v době transakce. To je v souladu s odstavcem 1.68 směrnice OECD. Důsledkem je, že daňoví poplatníci si v zásadě mohou zvolit metodu pro stanovení převodních cen, pokud přijatá metoda vede k tržnímu výsledku dotčené transakce. V určitých situacích však některé metody přinesou lepší výsledky než jiné. Ačkoli lze od daňových poplatníků očekávat, že svůj výběr metody pro stanovení převodních cen založí na spolehlivosti metody pro konkrétní situaci, rozhodně se od nich neočekává, že zváží výhody a nevýhody všech různých metod a poté vysvětlí, proč metoda, která byla nakonec vybrána, přináší za převažujících podmínek lepší výsledky (tj. pravidlo nejlepší metody). V některých situacích je vhodná rovněž kombinace metod. Daňoví poplatníci současně nejsou povinni používat více než jednu metodu. Jedinou povinností daňového poplatníka je vysvětlit, proč bylo rozhodnuto o přijetí konkrétní metody, která byla vybrána.“

- (90) V kapitole 2.1 výnosu je popsána metoda CUP. Pokud jde o upřednostnění této metody, výnos uvádí: „[...] Pokud je k dispozici srovnatelná cena, bude obecně nejprůměrnější a nejspolehlivější metodou při určování převodní ceny metoda srovnatelné nezávislé ceny (obecně známá jako metoda CUP), proto má být tato metoda upřednostněna před jinými metodami.“

2.6. Dodatečné informace přijaté po zahájení formální vyšetřovacího řízení od společnosti Starbucks a Nizozemska

- (91) Nizozemsko a společnost Starbucks poskytly doplňující informace a číselné údaje týkající se společnosti SMBV a Alki LP, kaváren Starbucks a společnosti SCTC.

2.6.1. Informace o činnostech a rizicích společnosti SMBV

- (92) Ve zprávě o stanovení převodních cen je společnost SMBV představena jako výrobce s nízkými riziky. Komise požádala o informace, aby mohla ověřit, zda je hlavní činnost SMBV, tedy v tomto případě pražení kávy, skutečně nízkorizikovou výrobou. Komise rovněž požádala o informace o struktuře nákladů SMBV za účelem ověření toho, zda podléhající činnosti produkující tyto náklady potvrzují, že úkoly vykonávané společností SMBV jsou skutečně rutinními úkoly a nepředstavují v souladu s předpoklady ve zprávě o stanovení převodních cen žádný stupeň komplexnosti. Informace o míře obchodního rizika, které společnost SMBV podstupuje, jsou uvedeny v různých oddílech, kde jsou popsány jednotlivé smlouvy.
- (93) S cílem analyzovat, jaké produkty jsou hlavními hnacími silami tržeb společnosti SMBV, a ověřit, zda je pražení kávy skutečně hlavní ekonomickou činností SMBV, požádala Komise o rozpis tržeb SMBV podle jednotlivých produktů. Společnost Starbucks poskytla částky, které dostává od kaváren za kávová zrna (v tabulce 2 jsou zvýrazněny), a samostatně výše jakýchkoli dalších plateb od kaváren za jiné činnosti, jako je prodej kelímků, rovněž vyznačené v tabulce 2.

Tabulka 2

Výnosy společnosti SMBV podle kategorie prodaných výrobků

Popis	FR07	FR08	FR09	FR10	FR11	FR12	FR13	FR14
SLADKÉ PEČIVO/PEKÁRNA	—	—	[700–800 tisíc]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]
HOTOVÉ POTRAVINY	—	—	—	—	[1–10 milionů]	[10–20 milionů]	[10–20 milionů]	[20–30 milionů]
HOTOVÉ NÁPOJE	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[10–20 milionů]	[10–20 milionů]
BALENÉ POTRAVINY	[10–20 milionů]	[10–20 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]
BALENÁ KÁVA	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]	[40–50 milionů]	[50–60 milionů]	[50–60 milionů]	[60–70 milionů]
KÁVOVÉ KAPSLE	—	—	—	—	—	[1–10 milionů]	—	([1–10 tisíc])
KÁVOVÉ KAPSLE VERISMO	—	—	—	—	—	[1–10 milionů]	[10–20 milionů]	[10–20 milionů]
ROZPUSTNÁ KÁVA	—	—	[200–300 tisíc]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[10–20 milionů]	[10–20 milionů]
PORCOVANÝ ČAJ	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]
SERVÍROVACÍ NÁDOBÍ	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[10–20 milionů]	[10–20 milionů]
ZAŘÍZENÍ PRO PŘÍPRAVU NÁPOJŮ	[900 tisíc – 1 milion]	[1–10 milionů]	[700–800 tisíc]	[500–600 tisíc]	[600–700 tisíc]	[700–800 tisíc]	[800–900 tisíc]	[600–700 tisíc]
ZAŘÍZENÍ PRO PŘÍPRAVU NÁPOJŮ – VERISMO	—	—	—	—	—	[20–30 tisíc]	[1–10 milionů]	[800–900 tisíc]
HMOTNÉ PROSTŘEDKY	([1–10 tisíc])	[300–400 tisíc]	[200–300 tisíc]	[80–90 tisíc]	[100–200 tisíc]	[100–200 tisíc]	[1–10 tisíc]	—
DÁRKOVÁ BALENÍ	[100–200 tisíc]	[100–200 tisíc]	[50–60 tisíc]	[1–10 tisíc]	—	—	—	—
HRY A HRAČKY	—	—	[200–300 tisíc]	[300–400 tisíc]	[100–200 tisíc]	[100–200 tisíc]	[100–200 tisíc]	[30–40 tisíc]
RŮZNÉ ZBOŽÍ	—	—	([100–200])	[400–500]	[1–10 tisíc]	[30–40 tisíc]	[500–600 tisíc]	[500–600 tisíc]
SUROVINY	—	—	[100–200 tisíc]	[1–10 milionů]	[100–200 tisíc]	[200–300 tisíc]	[1–10 tisíc]	[30–40 tisíc]

Popis	FR07	FR08	FR09	FR10	FR11	FR12	FR13	FR14
PAPÍROVÁ BALENÍ	[10–20 mili-onů]	[10–20 mili-onů]	[10–20 mili-onů]	[10–20 mili-onů]	[20–30 mili-onů]	[20–30 mili-onů]	[20–30 mili-onů]	[20–30 mili-onů]
MIX MÍCHANÝCH NÁPOJŮ	[40–50 mili-onů]	[40–50 mili-onů]	[50–60 mili-onů]	[50–60 mili-onů]	[40–50 mili-onů]	[50–60 mili-onů]	[50–60 mili-onů]	[60–70 mili-onů]
KÁVOVÝ ZÁKLAD PRO FRAPPÉ	—	—	—	—	[20–30 mili-onů]	[30–40 mili-onů]	[20–30 mili-onů]	[20–30 mili-onů]
VÝTAŽEK	—	—	—	—	[1–10 milionů]	[10–20 mili-onů]	[10–20 mili-onů]	[10–20 mili-onů]
ZAŘÍZENÍ	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[10–20 mili-onů]	[20–30 mili-onů]
PŘEPRAVA	[40–50 tisíc]	[30–40 tisíc]	[70–80 tisíc]	[300–400 tisíc]	[300–400 tisíc]	[200–300 tisíc]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]
PLATBY	—	—	—	—	—	—	—	—
POPLATEK ZA MANAŽERSKÉ SLUŽBY	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[800–900 tisíc]	[900 tisíc – 1 milion]	[600–700 tisíc]	—	—
JINÉ VÝNOSY	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]
PRODEJNÍ SKONTO	([100–200 ti-síc])	[80–90 tisíc]	([1–10 tisíc])	([200–300 ti-síc])	([500–600 ti-síc])	([600–700 ti-síc])	([1–10 mili-onů])	([100–200 ti-síc])
SLEVY PRO OBCHODNÍKY – PŘÍMO NA TRH	—	—	—	—	—	([30–40 tisíc])	([10–20 tisíc])	([1–10 mili-onů])
KUPONOVÉ SLEVY PŘÍMO NA TRH	—	—	—	—	—	—	—	([20–30 tisíc])
PŘÍMO NA TRH, NÁKLADY NA AUTOMATY	—	—	—	—	—	—	([20–30 tisíc])	([200–300 ti-síc])
NEPRODEJNÉ VRÁCENÉ ZBOŽÍ A PŘÍSPĚVKY	—	—	—	—	—	—	—	([20–30 tisíc])
NÁVRATNOST PRODEJE/PŘÍ-SPĚVKY	—	—	—	—	—	([1–10 tisíc])	([10–20 tisíc])	([90–100 tisíc])
Zaokrouhlení	0	(0)	(0)	0	(0)	0	(0)	(0)
Výnosy jako zákonné účty	[100–200 mili-onů]	[100–200 mili-onů]	[100–200 mili-onů]	[100–200 mili-onů]	[100–200 mili-onů]	[200–300 mili-onů]	[300–400 mili-onů]	[300–400 mili-onů]

- (94) Společnost Starbucks uvedla, že se výnosy v položce popsané „BALENÁ KÁVA“ v tabulce 2 týkají funkce pražení a balení ve společnosti SMBV. Zbývající výnosy souvisejí podle společnosti Starbucks s administrativní a logistickou podpůrnou funkcí SMBV. Malou část kávy pražené v Nizozemsku dále zpracovávají výrobci-třetí strany. Týká se to těchto položek: „KÁVOVÉ KAPSLE“, „KÁVOVÉ KAPSLE VERISMO“, „ROZPUSTNÁ KÁVA“, „KÁVOVÝ ZÁKLAD PRO FRAPPÉ“ a „VÝTAŽEK“. Tyto výnosy by měly být klasifikovány také jako výnosy z administrativní a logistické podpory, jelikož podkladové výnosy fakturované developerům představují hodnotu, kterou vytvářejí spíše třetí strany než společnost SMBV. V každém případě představují tyto výnosy podle společnosti Starbucks jen malou část celkové produkce SMBV při pražení.
- (95) V souvislosti s tvorbou cen produktů poskytla společnost Starbucks [...] příklady ceníků pro různá čtvrtletí v letech 2013 a 2014, v nichž jsou uvedeny ceny kávových a nekávových produktů prodávaných společností Starbucks. Podle společnosti Starbucks [...].
- (96) Pokud jde o tvorbu cen kávových produktů, ceny se vypočítávají na základě vzorců opírajících se o náklady a liší se podle produktu. Pro ilustraci poskytla společnost Starbucks nákladový vzorec pro položku „[kávový produkt e certifikačního programu]“, což je produkt, který SMBV prodává v nejvyšším objemu. Ceny kávy, které SMBV účtuje kavárnám, se počítají na základě nákladů, které SCTC platí za zelená kávová zrna a k nimž jsou připočítány náklady [...] na pořízení kávy a káva [...]. K této částce jsou přičteny náklady „[...]“ pro [...], jakož i [...], a v souhrnu tak určují cenu pražené kávy. A konečně licenční poplatek hrazený třetí straně se platí v souvislosti s označením [certifikačního programu] ⁽⁴⁹⁾.
- (97) Pokud jde o ceny nekávových produktů prodávaných společností SMBV kavárnám, uvedla společnost Starbucks, že ceny nekávových produktů, které SMBV dodává kavárnám, se určují tak, že se k nákupní ceně nekávových produktů přičte tzv. [rozpětí refundace nákladů]. Toto [rozpětí refundace nákladů] účtuje SMBV s cílem získat zpět výdaje na [...]. Pokrývá však nejen výdaje SMBV na [...], ale i všechny příslušné náklady [...] na [...]. Jelikož se konečné ceny nekávových produktů účtované společností SMBV kavárnám v podstatě vypočítají uplatněním [rozpětí refundace nákladů] na náklady na produkt, odpovídá zisk z nekávových produktů, které SMBV eviduje, tomuto [rozpětí refundace nákladů].
- (98) Nejdůležitější výdajová položka společnosti SBMV jsou mzdové náklady, které v roce 2014 činily [1–10 milionů] EUR z celkových provozních výdajů ve výši 16 124 000 EUR v daném roce. Dalšími velkými položkami provozních výdajů společnosti SMBV v roce 2014 byly výdaje v souvislosti se mzdami, odvod z objemu mezd, nájemné a leasing, odpisy zařízení a amortizace nehmotných aktiv. Ačkoli před rokem 2013 neměla společnost SBMV žádné výdaje na amortizaci nehmotných aktiv, v roce 2014 se jednalo o jednu z nejvyšších položek provozních výdajů činící 628 000 EUR, což byl v daném roce větší výdaj než opravy a údržba zařízení, elektřina, nedobytné pohledávky, kancelářské a počítačové potřeby a další (například výdaje na softwarové licence, které se evidují jako samostatná položka). Výdaje na amortizaci nehmotných aktiv zřejmě souvisejí s právem duševního vlastnictví poprvé zaevidovaným v účetní závěrce v roce 2012 a pořízeným za více než 4 miliony EUR. Kromě toho v roce 2014 představoval velkou položku provozních výdajů „průzkum trhu“ ve výši [100–200 tisíc] EUR v daném roce.

2.6.2. Platby

- (99) Zdanitelné zisky společnosti SMBV v Nizozemsku, které jsou na základě předběžné dohody se SMBV určeny s odkazem na provozní výdaje společnosti, se snižují o licenční platbu hrazenou společností Alki LP. Komise si od Nizozemska a společnosti Starbucks vyžádala další informace o výši licenční platby a přesném výpočtu daňového základu.
- (100) Výkaz zisků a ztrát společnosti SMBV podle účetní závěrky je uveden v tabulce 3.

⁽⁴⁹⁾ Například na konci [...] činil tento poplatek [1,5–2] % ceny, kterou společnost SCTC očekávala, že zaplatí za nákup zelených kávových zrn, a [0,5–1] % ceny, kterou společnost SMBV účtuje [...]. Označení [certifikačního programu] společnost Starbucks používá a hradí od [...].

Tabulka 3

Výkaz zisků a ztrát společnosti SMBV v letech 2001–2014

(EUR)

	2001/2002	2002/2003	2003/2004	2004/2005	2005/2006	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Tržby	14 067 934	51 700 060	63 950 312	83 240 391	108 855 325	118 663 171	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
Přímé prodejní náklady	(15 398 686)	(41 799 345)	(50 148 768)	(68 349 376)	(85 467 406)	(98 615 765)	(108 107 101)	(115 352 332)	(120 020 824)	(153 275 834)	(252 500 829)	(286 969 488)	(305 831 016)
z toho zelená kávová zrna (*)	[0-10 milionů]	[10-20 milionů]	[10-20 milionů]	[10-20 milionů]	[10-20 milionů]	[20-30 milionů]	[20-30 milionů]	[20-30 milionů]	[30-40 milionů]	[40-50 milionů]	[60-70 milionů]	[60-70 milionů]	[60-70 milionů]
Hrubé rozpětí	(1 330 752)	9 900 715	13 801 544	14 891 015	23 387 919	20 047 406	20 677 580	20 325 275	22 606 419	30 883 263	33 716 550	40 662 965	44 707 836
Režijní a administrativní náklady	(3 150 256)	(8 474 279)	(8 997 548)	(5 086 145)	(7 303 608)	(10 158 687)	(15 221 123)	(16 742 108)	(16 835 153)	(14 303 059)	(17 469 758)	(16 626 967)	(16 124 052)
Devizy	219 905	33 743	5 102	24 784	(388 855)	(166 915)	(467 072)	1 849 067	(2 266 492)	(2 089 448)	(8 162 650)	709 539	(2 272 582)
Jiné výdaje (viz poznámka)	4 744 084	526 555	(2 165 152)	(6 336 360)	(11 594 191)	(4 699 336)	(1 698 150)	(2 470 449)	(1 079 817)	(12 352 838)	(5 786 211)	(22 812 962)	(24 285 088)
EBIT	482 981	1 986 734	2 643 946	3 493 294	4 101 265	5 022 468	3 291 235	2 961 785	2 424 957	2 137 918	2 297 931	1 932 575	2 026 114
Výnos z úroků	17 328	34 576	27 668	51 766	167 195	248 997	304 939	86 995	45 402	30 073	18 763	14 200	76 209
Úrokové výdaje	0	(803 856)	(1 263 915)	(1 272 114)	(817 041)	(2 356 989)	(2 097 056)	(1 345 779)	(817 041)	(737 371)	(735 233)	(411 315)	(434 454)
Výsledek před zdaněním	500 309	1 217 454	1 407 699	2 272 946	2 763 349	2 914 476	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
Daň z příjmu právnických osob	(171 805)	(418 774)	(484 408)	(733 370)	(783 194)	(844 309)	(383 909)	(427 159)	(428 611)	(337 599)	(395 365)	(391 220)	(575 812)
Čistý výsledek za rok	328 504	798 680	923 291	1 539 576	1 980 155	2 070 167	1 115 209	1 275 842	1 224 707	1 093 021	1 186 096	1 144 240	1 092 057

(*) Poskytnuto dodatečně, viz tabulka 8.

- (101) Podle poznámek k účetní závěrce je položka „Jiné výdaje“ v tabulce 3 definována takto: „Jiné výdaje se týkají dohody o licenčních platbách s přidruženou společností [CV 1], přidělené dne 13. prosince 2006 společnosti Alki LP a opírající se o daňové rozhodnutí nizozemských daňových orgánů.“ Předběžnou dohodou, jíž se tato poznámka pod čarou týká, je předběžná dohoda se SMBV, což značí, že auditor společnosti SMBV použil předběžnou dohodu SMBV k určení licenčních plateb hrazených společností SMBV společnosti Alki LP.
- (102) Tato licenční platba se ve výkazu zisků a ztrát vypočítá jako dodatečný honorář. Při sestavování výkazu zisků a ztrát společnosti SMBV je u všech vstupních údajů jiných než licenční platby pozorováno nebo se předpokládá, že jejich cena je tržní. Na základě tvorby cen dohodnuté v předběžné dohodě se SMBV se zdanitelný zisk (položka „Výsledek před zdaněním“ na obrázku 2 se vypočítá jako přibližně [9–12] % provozních výdajů SMBV (položka „Režijní a administrativní výdaje“ na obrázku 2). Avšak jelikož položka „Tržby“ na obrázku 2 minus všechny účetní náklady před platbou licenční platby ⁽⁵⁰⁾ netvoří společně tento zdanitelný zisk vypočítaný na základě předběžné dohody se SMBV, přebývajícím zisk nad [9–12] % přírůžky platí SMBV ve formě daňově odečitatelné licenční platby společnosti Alki LP za duševní vlastnictví v souvislosti s pražením kávy (položka „Jiné výdaje“ na obrázku 2). Na základě účtů společnosti SMBV tak licenční platba funguje podle předběžné dohody se SMBV vydané nizozemským správcem daně.

Obrázek 2

	2010/2011 EUR	2019/2010 EUR
Sales	184 159 097	142 627 243
Direct Cost of sales	(153 275 834)	(120 020 824)
Gross margin	30 883 263	22 606 419
General and administrative expenses		
Foreign current exchange		
Operating result	14 490 756	3 504 774
Other expenses = Royalty	(12 352 838)	(1 079 817)
Interest income		
Interest expense	(707 298)	(771 639)
Result before taxation	1 430 620	1 653 318
Corporate income tax	(337 599)	(428 611)
Net result for the year	1 093 021	1 224 707

- (103) Jelikož se daňový základ v účetnictví společnosti SMBV za období uplatňování předběžné dohody SMBV rovná, nikoli však přesně, [9–12] % „Režijních a administrativních výdajů“ za každý rok, požádala Komise společnost Starbucks, aby jí poskytla skutečné náklady za každý rok použité k výpočtu daňového základu. Společnost Starbucks poskytla informace o výši provozních výdajů používaných každý rok k výpočtu zdanitelného příjmu na základě předběžné dohody se SMBV a rovněž za předchozí účetní období (od roku 2001), kdy byla v platnosti předchozí předběžná dohoda. Za každé období používání předběžné dohody se SMBV jsou náklady vzaté v úvahu při výpočtu daňového základu nižší, blíží se však k částkám uváděným jako „Režijní a administrativní výdaje“. Například za období 2012/2013 činí tyto náklady 15 694 137 EUR a za období 2007/2008 činí 15 055 253 EUR. V obdobích předcházejících uplatňování předběžné dohody SMBV jsou náklady vzaté v úvahu při výpočtu daňového základu vyšší, jelikož podle společnosti Starbucks zahrnovaly i náklady účtované [nepřidruženou výrobní společností 1]. Například za období 2006/2007 činily náklady použité k výpočtu daňového

⁽⁵⁰⁾ Při podrobném rozepsání se zisk před zdaněním před platbou licenční platby rovná „Tržbám“ minus „Přímé prodejní náklady“ (které představují náklady na suroviny spotřebované ve výrobním procesu), minus „Režijní a administrativní výdaje“ minus „Devizy“ plus „Výnos z úroků“ minus „Úrokové výdaje“ na obrázku 2. Například za období 2010/2011 by se zisk před zdaněním před úhradou licenční platby rovnal částce 13 783 458 EUR. S cílem snížit hodnotu před zdaněním na úroveň dohodnutou v předběžné dohodě SMBV ve výši [9–12] % dohodnutých nákladů je společnosti Alki LP placena daňově odečitatelná licenční platba ve výši 12 352 838 EUR uvedená v položce „Jiné výdaje“.

základu [30–40 milionů] EUR. To vysvětluje, proč výše povinné daně z příjmu právnických osob klesla po vstupu předběžné dohody SMBV o více než polovinu ⁽⁵¹⁾, tj. z 844 309 EUR v roce 2006/2007 na 383 909 EUR v roce 2007/2008, jak ukazuje tabulka 3.

2.6.3. Informace o společnosti Alki LP

- (104) V odpovědi na otázky rozhodnutí o zahájení řízení poskytlo Nizozemsko popis licenčních práv držených společností Alki LP na užívání práva duševního vlastnictví, za které společnost SMBV platí společnosti Alki LP licenční platbu, a jeho poskytování na základě podlicence. V tomto ohledu Nizozemsko vysvětlilo, že právo duševního vlastnictví zahrnuje tři kategorie: i) práva na ochrannou známku ⁽⁵²⁾, ii) práva na systém Starbucks ⁽⁵³⁾ a iii) práva týkající se kávy ⁽⁵⁴⁾. Nizozemsko dále vysvětlilo, že znalosti a informace týkající se kávy zahrnují používání a uplatňování důvěrných informací, technologií a specifických znalostí s ohledem na recepty na míchání zelených kávových zrn, proces pražení zelených kávových zrn a výrobu jiných odvozených kávových produktů ⁽⁵⁵⁾.
- (105) Nizozemsko dále vysvětlilo, že podle smlouvy o pražení, dále popsané v 142. bodě odůvodnění, jedná společnost Alki LP jako hlavní subjekt, který nese všechna rizika společnosti a vykonává související činnosti ⁽⁵⁶⁾. Z tohoto důvodu nepředstavuje podle Nizozemska licenční platba odměnu pouze za právo duševního vlastnictví, ale i za úlohu společnosti Alki LP coby hlavního subjektu.
- (106) Pokud jde o společnost Alki LP, společnost Starbucks upřesnila, že Alki LP nemá pro výkon své úlohy hlavního subjektu podle smlouvy o pražení na své výplatní listině žádné zaměstnance, a zaměstnance, kteří by plnili tuto úlohu, nemají na výplatní listině ani její partneři. Podle společnosti Starbucks vykonává společnost Alki LP svou úlohu prostřednictvím pokynů, odborných znalostí a požadovaných funkcí, které subjekty Starbucks v USA poskytují podle [dohody o sdílení nákladů] (dále: „dohoda CSA“) ⁽⁵⁷⁾. Podle společnosti Starbucks, a jak dokládá zakládací listina komanditní společnosti zakládající společnost Alki LP, jsou partneři společnosti Alki LP společnosti SCI UK I, Inc. ⁽⁵⁸⁾ a Starbucks Coffee International, Inc. ⁽⁵⁹⁾.
- (107) Společnost Starbucks objasnila, že Alki LP byla přidána do struktury skupiny v prosinci 2006 v rámci rozšíření dohody CSA tak, aby byla začleněním britského trhu pokryta celá oblast EMEA. Přidáním společnosti Alki LP do struktury předešla společnost Starbucks tomu, aby byly příjmy z licenčních plateb přijímané společností Alki LP podle daňového práva USA přímo začleněny do příjmů partnerů Alki LP.

2.6.4. Platby společnosti Alki LP společnosti Starbucks Corporation podle dohody o sdílení nákladů

- (108) Jelikož ani společnost Alki LP, ani její partneři nemají žádné zaměstnance ⁽⁶⁰⁾ a společnost Starbucks tvrdí, že Alki LP je schopna vykonávat svou úlohu hlavního subjektu prostřednictvím dohody CSA, požádala Komise o informace o platbách podle dohody CSA a o službách, jichž se tyto platby týkají, jakož i o způsobu, jakým Alki LP tyto platby financuje. Společnost Starbucks poskytla následující přehled plateb společnosti Alki LP společnosti Starbucks US rozdělený na různé typy plateb.
- (109) Podle dohody CSA hradí společnost Alki LP společnosti Starbucks US licenční platby za tři kategorie duševního vlastnictví, které Starbucks US poskytuje na základě licence společnosti Alki LP. Tyto licenční platby se skládají z i) odkupní licenční platby přidělené právům na značku/ochrannou známku, ii) odkupní licenční platby přidělené právům na formát podnikání a iii) trvalé licenční platby přidělené znalostem o kávě.

⁽⁵¹⁾ Podle předchozího rozhodnutí se daňový základ společnosti SMBV vypočítával jako 8 % nákladů vzatých v úvahu.

⁽⁵²⁾ Ta zahrnují obrazovou ochrannou známku společnosti Starbucks a její podnikatelský plán.

⁽⁵³⁾ Ta zahrnují vybavení a příslušenství, exteriér a vnímání kaváren, tzv. systémy týkající se exteriéru/„výkladu“ kaváren a tzv. systémů uspořádání/„zadní části“ kaváren.

⁽⁵⁴⁾ Ta zahrnují „značkové křivky“ a vzorce pro kávové směsi.

⁽⁵⁵⁾ Přípomínky Nizozemska k rozhodnutí o zahájení řízení, s. 25.

⁽⁵⁶⁾ Přípomínky Nizozemska k rozhodnutí o zahájení řízení, s. 27.

⁽⁵⁷⁾ Viz 145. a 146. bod odůvodnění.

⁽⁵⁸⁾ Společnost založená podle právních předpisů státu Washington, USA (komplementář).

⁽⁵⁹⁾ Společnost založená podle právních předpisů státu Washington, USA (komanditista).

⁽⁶⁰⁾ Viz 106. bod odůvodnění.

- (110) Výše licenční platby se vypočítá pomocí vzorce, který jako výchozí bod bere rezervu zbývajících zisku. Rezerva zbývajících zisku je součet licenčních plateb hrazených společnostmi SMBV a Starbucks Coffee BV společností Alki LP ⁽⁶¹⁾ a příjmu, který Alki LP dostává od společnosti Starbucks Corporation ⁽⁶²⁾. Od této částky se odečte tržní výnos vyplývající z rutinních funkcí, které vykonává společnost Alki LP ⁽⁶³⁾. [...]. V tomto ohledu se rozlišuje mezi právy duševního vlastnictví za značku/ochrannou známku a za formát podnikání na jedné straně a za znalosti o kávě na straně druhé. Tento rozdíl vysvětluje skutečnost, že společnost Alki LP je skutečným vlastníkem nehmotných aktiv souvisejících s formátem podnikání a ochranné známky/značky pro oblast EMEA, zatímco právní a skutečné vlastnictví práv na znalosti o kávě drží společnost Starbucks US.
- (111) Skutečné vlastnictví nehmotných aktiv souvisejících s formátem podnikání a ochranné známky/značky pro oblast EMEA bylo v roce 2002 převedeno ze společnosti Starbucks Corporation na [CV 1] a od roku 2006 je přiděleno společnosti Alki LP. Za skutečné vlastnictví hradily [CV 1] a Alki LP odkupní licenční platby, pokud procento amerického podílu nákladů, které Alki LP musela platit společnosti Starbucks US, postupně kleslo z [65–70] % v roce 2002 na [0,5–1] % počínaje rokem 2010 za ochrannou známku a z [70–75] % v roce 2002 na [0–0,5] % počínaje rokem 2010 za duševní vlastnictví týkající se formátu podnikání. U těchto odkupních licenčních plateb jsou práva skutečného vlastnictví pro tyto dvě kategorie duševního vlastnictví pro region EMEA pokládána za splacená společností Alki LP. Pokud jde o duševní vlastnictví týkající se znalostí o kávě, hradí Alki LP trvalou licenční platbu ve výši [70–75] % zbývajících zisku přiděleného této kategorii duševního vlastnictví společnosti Starbucks US.
- (112) Společnost Starbucks předložila přehled stálých licenčních plateb a odkupních plateb společností [CV 1] a Alki LP za období 2005–2014. V souvislosti s odkupními platbami zaplatila společnost [CV 1] společnosti Starbucks Corporation ⁽⁶⁴⁾ ⁽⁶⁵⁾, celkem [1–10] milionů EUR jako odkupní platby za ochrannou známku a práva duševního vlastnictví týkající se formátu podnikání. V prosinci 2006 poskytla společnost [CV 1] společnosti Alki LP dohodu CSA. V letech 2007 až 2014 zaplatila Alki LP [1–10] milionů EUR za ochrannou známku a [20–30] milionů EUR za práva duševního vlastnictví týkající se formátu podnikání ⁽⁶⁶⁾. To znamená, že celkem bylo ve formě odkupních plateb za ochrannou známku zaplacen [10–20] milionů EUR a [20–30] milionů EUR za duševní vlastnictví týkající se formátu podnikání. V roce 2014 převedla společnost Alki LP skutečné vlastnictví práv duševního vlastnictví na společnost Starbucks EMEA Ltd, za což ve svém výkazu zisků a ztrát zaznamenala jako jiný provozní příjem zisk ve výši [1–1,5] miliard EUR. Co se týče stálé licenční platby, společnost Alki LP hradila společnosti Starbucks Corporation za duševní vlastnictví týkající se znalostí o kávě za období 2005–2014 v průměru [1–10] milionů EUR ročně (celkem [70–80] milionů EUR) ⁽⁶⁷⁾.
- (113) Kromě odkupní a stálé licenční platby hradí společnost Alki LP servisní poplatky za služby poskytované společností Starbucks Corporation a platby za sdílení nákladů na rozvoj určitých nehmotných aktiv ⁽⁶⁸⁾. V období 2008 až 2014 hradila společnost Alki LP v průměru [1–10] milionů EUR ročně za platby za sdílení nákladů a [1–10] milionů EUR ročně za servisní poplatky.

⁽⁶¹⁾ Za období 2008 až 2014 obdržela Alki LP od společností Starbucks Coffee BV a SMBV formou licenčních poplatků celkem [400–500] milionů EUR. Z těchto [400–500] milionů EUR bylo [300–400] milionů EUR ([80–85] %) přijato od společnosti Starbucks Coffee BV a [60–70] milionů EUR ([15–20] %) od SMBV.

⁽⁶²⁾ Podle společnosti Starbucks se tato platba od společnosti Starbucks US pro Alki LP týká globální úpravy nákladů, která má společnosti Alki LP vykompenzovat nižší licenční poplatky přijaté od SMBV v důsledku celosvětové cenové politiky společnosti Starbucks ve vztahu k pražené kávě.

⁽⁶³⁾ Tento „tržní výnos“ se vypočítá podle pravidel stanovování převodních cen v USA a určuje se pro všechny činnosti společností Starbucks Coffee BV a SMBV.

⁽⁶⁴⁾ Společnost Starbucks nemohla poskytnout rozpis odkupních plateb za značku nebo formát podnikání za roky 2005 a 2006. Existují rovněž určité nesrovnalosti mezi licenčním poplatkem a odkupními platbami společnosti [CV 1], jak je uvedeno v přehledu od společnosti Starbucks a ve výkazech zisků a ztrát společnosti [CV 1]. Starbucks nebyla schopna stanovit přesnou příčinu těchto nesrovnalostí.

⁽⁶⁵⁾ Před rokem 2005 nebyly společnosti Starbucks Corporation placeny žádné odkupní platby, neboť společnost [CV 1] byla až do roku 2005 ve ztrátě.

⁽⁶⁶⁾ Tato částka by však v průměru byla [...] nižší, pokud by příjem od společnosti Starbucks Corporation nebyl vzat v úvahu při výpočtu rezervy zbývajících zisku.

⁽⁶⁷⁾ Tato částka by však v průměru byla [...] nižší, pokud by příjem od společnosti Starbucks Corporation nebyl vzat v úvahu při výpočtu rezervy zbývajících zisku.

⁽⁶⁸⁾ Viz 146. bod odůvodnění.

2.6.5. Informace o společnosti SCTC a o cenách zelených kávových zrn placených společností SMBV

- (114) Vzhledem k tomu, že společnost SMBV pořizuje zelená kávová zrna prostřednictvím transakce ve skupině, přesněji řečeno, nakupuje je od společnosti SCTC, požádala Komise o informace o tom, jak jsou ceny za tuto transakce ve skupině určovány, a o informace o ceně stanovené pro každý rok během uplatňování předběžné dohody se SMBV.
- (115) Společnost Starbucks předložila rozvahy a výkazy zisků a ztrát pro společnost SCTC od roku 2005. Tabulka 4 uvádí informace obsažené v těchto výkazech. Pro účely tohoto rozhodnutí doplnila Komise výpočet přírážky k nákladům zelených kávových zrn (COGS) uplatňovaným společností SCTC. Na základě dostupných účetních informací, které začínají rokem 2005, činila průměrná přírážka k nákladům zelených kávových zrn za období let 2005 až 2010 [přibližně 3 %] v porovnání s průměrnou přírážkou ve výši [přibližně 18 %] po období let 2011 až 2014.
- (116) Společnost Starbucks je předložila od roku 2011, upravila politiku stanovování převodních cen použitelnou na prodej zelených kávových zrn s cílem zvýšit přírážku k výrobním nákladům vzhledem k rostoucímu významu operací SCTC, zejména k jejím narůstajícím odborným zkušenostem s nákupem kávy, a co je důležitější, s jejím vlastnictvím a provozem vyvíjejícího se programu praxe C.A.F.E.
- (117) Program praxe C.A.F.E. byl zahájen v roce 2004 v souvislosti s otevřením centra SCTC na podporu farmářů v Kostarice s cílem vytvořit program, v němž by farmáři, vývozci a kupující mohli průběžně diskutovat o tom, jak i) zlepšit kvalitu kávy, ii) zajistit ekonomickou odpovědnost za platby na všech úrovních dodavatelského řetězce, iii) podpořit sociální odpovědnost v oblasti pracovních podmínek, ochrany práv pracujících a vhodných životních podmínek a iv) inspirovat vedoucí postavení v oblasti životního prostředí, pokud jde o pěstování a zpracování zelených kávových zrn.
- (118) S cílem ověřit, zda jsou rostoucí operace, jimiž chce společnost Starbucks vysvětlit zvýšenou přírážku, potvrzeny v účetnictví, uvádí tabulka 4 i aktiva společnosti SCTC. Ačkoli se celková aktiva od roku 2010 skutečně výrazně zvýšila, je to způsobeno především vyššími drženými peněžními prostředky. Provozní aktiva bez peněžních prostředků se za čtyři roky v období let 2010 až 2014 zvýšila o méně než jednu třetinu.
- (119) Výroční zpráva společnosti SCTC předložená společností Starbucks nepopisuje v průvodním komentáři ani žádné rozdíly v rizicích, funkcích nebo aktivech v letech 2010 až 2011. Činnosti a rizika jsou v tomto období popsány totožnými výrazy, tj. hlavními činnostmi společnosti SCTC jsou podle obou výročních zpráv nákup a prodej vysoce kvalitních zelených kávových zrn a související činnosti zajištění kvality a provoz (logistika, skladové činnosti, míchání, odstraňování kofeinu atd.).

Finanční údaje společnosti SCTC

(CHF)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Tržby SCTC	[500–600 milionů]	[600–700 milionů]	[600–700 milionů]	[600–700 milionů]	[600–700 milionů]	[500–600 milionů]	[900–1 000 milionů]	[1,5–2 milionů]	[1–1,5 milionů]	[900–1 000 milionů]
COGS SCTC	[500–600 milionů]	[500–600 milionů]	[600–700 milionů]	[600–700 milionů]	[600–700 milionů]	[400–500 milionů]	[800–900 milionů]	[1–1,5 milionů]	[800–900 milionů]	[700–800 milionů]
hrubé rozpětí (tržby – COGS)	[20–30 milionů]	[30–40 milionů]	[40–50 milionů]	[30–40 milionů]	[40–50 milionů]	[30–40 milionů]	[100–200 milionů]	[200–300 milionů]	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]
hrubé rozpětí u COGS	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[16,5–19,5] %	[16,5–19,5] %	[19,5–22,5] %	[16,5–19,5] %
OpEx (bez rezerv)	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]
zisk před zdaněním	[10–20 milionů]	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]	[30–40 milionů]	[20–30 milionů]	[100–200 milionů]	[200–300 milionů]	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]
Daň	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[1–10 milionů]	[10–20 milionů]	[10–20 milionů]	[10–20 milionů]	[10–20 milionů]
čistý zisk	[10–20 milionů]	[20–30 milionů] (*)	[20–30 milionů] (*)	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]	[10–20 milionů]	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]
Aktiva celkem	[200–300 milionů]	[200–300 milionů]	[200–300 milionů]	[200–300 milionů]	[200–300 milionů]	[100–200 milionů]	[300–400 milionů]	[500–600 milionů]	[600–700 milionů]	[700–800 milionů]
Aktiva celkem bez peněžních prostředků a jejich ekvivalentů (včetně obchodovatelných cenných papírů)	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]	[300–400 milionů]	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]	[100–200 milionů]

(*) Včetně mimořádného zisku po zdanění ve výši [1–10 milionů] CHF a ztráty ve výši [800–900 tisíc] CHF v letech 2006 a 2007.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
přirážka k COGS	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[4,5–7,5]	[1,5–4,5]	[16,5–19,5]	[13,5–16,5]	[19,5–22,5]	[16,5–19,5]

(%)

(120) Jelikož společnost Starbucks použila program praxe C.A.F.E. k vysvětlení rozpětí účtovaného společností SCTC, požádala ji Komise, aby poskytla náklady na tento program a náklady na centra na podporu farmářů. Společnost Starbucks předložila odhady ročních nákladů na i) program praxe C.A.F.E. a ii) centra na podporu farmářů uvedené v tabulce 5.

Tabulka 5

Přímé a nepřímé náklady na program praxe C.A.F.E. a centra na podporu farmářů

	FR04	FR05	FR06	FR07	FR08	FR09	FR10	FR11	FR12	FR13	FR14
1) Přidělené výdaje na program praxe C.A.F.E.	irelevantní	irelevantní	irelevantní	irelevantní	irelevantní	irelevantní	[500 000–600 000]	[100 000–200 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]
2) Náklady na centra na podporu farmářů	[800 000–900 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]
3) Jiné náklady související s programem praxe C.A.F.E.	irelevantní	irelevantní	[60 000–70 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[200 000–300 000]	[700 000–800 000]	[400 000–500 000]	[60 000–70 000]	[200 000–300 000]	[1 000 000–10 000 000]
Celkem	[800 000–900 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]

(USD)

(121) V období 2011–2014 představují kombinované náklady programu praxe C.A.F.E. a center na podporu farmářů nanejvýše [0,5–1] % hodnoty zelených kávových zrn koupených společností SCTC ⁽⁶⁹⁾.

⁽⁶⁹⁾ Hodnota v roce 2014, vypočítaná na základě porovnání celkových odhadovaných nákladů na program praxe C.A.F.E. a program center na podporu farmářů s COGS společnosti SCTC, upravená na základě směnného kurzu mezi USD a CHF.

- (122) Společnost Starbucks ve své odpovědi uvedla, že program praxe C.A.F.E. by měl být považován za duševní vlastnictví, jehož hodnota nesouvisí s podkladovými náklady.
- (123) Komise požádala společnost Starbucks, aby předložila zprávu o stanovení převodních cen, která pojednává o tvorbě cen zelených kávových zrn prodávaných společností SCTC společností SMBV. Podle společnosti Starbucks nebyla v minulosti vypracována žádná dokumentace týkající se stanovování převodních cen, která by zahrnovala vztah mezi společnostmi SCTC a SMBV. Pro účely odpovědi na žádost Komise předložila společnost Starbucks dne 13. dubna 2015 Komisi *ad hoc* zprávu o převodních cenách SCTC.
- (124) Podle *ad hoc* zprávy o stanovení převodních cen určuje společnost SCTC ceny pro své přidružené společnosti tak, že používá přírážku k produktovým nákladům spojeným se zelenými kávovými zrny, která nakupuje.
- (125) V zájmu určení současné tržní přírážky k produktovým nákladům pro SCTC za nákup zelených kávových zrn byly navíc identifikovány tři samostatné složky:
- Duševní vlastnictví – program praxe C.A.F.E.: společnost SCTC řídí program praxe C.A.F.E. a používá cenné know-how, které v případě začlenění do obchodních operací společnosti Starbucks zajišťuje ucelenou nabídku a podporuje značku Starbucks z hlediska udržitelnosti. Společnost Starbucks zanalyzovala tuto transakci pomocí srovnatelných licenčních smluv týkajících se potravinářských a zemědělských technologií.
 - Nákup: Společnost SCTC zajišťuje funkce nákupu zelených kávových zrn. Společnost Starbucks zanalyzovala tuto transakci pomocí srovnatelných smluv o dodávkách mezi třetími stranami.
 - Financování: Společnost SCTC by měla dosáhnout návratnosti finančních nákladů, které jí vznikají při držení neprodaných zásob a čistých pohledávek u zelených kávových zrn. Společnost Starbucks zanalyzovala odpovídající návratnost finančních prostředků, které by měly být vráceny společnosti SCTC.
- (126) Z kombinace výsledků u každé samostatné složky analyzované společností SCTC za roky 2005 až 2014 celkově vyplývá kombinovaný výsledek pro zelená kávová zrna, jak ukazuje tabulka 6:

Tabulka 6

Přirážka k produktovým nákladům

(%)

Složka	Přirážka k produktovým nákladům Dolní kvartil	Přirážka k produktovým nákladům Medián	Přirážka k produktovým nákladům Horní kvartil
Duševní vlastnictví –program praxe C.A.F.E.	1,4	4,2	9,9
Nákup	4,7	6,0	8,0
Financování	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]
Přirážka k produktovým nákladům v % celkem	[7,5–10,5]	[10,5–13,5]	[19,5–22,5]

- (127) Kombinované tržní rozpětí pro celkovou přírážku k produktovým nákladům, které společnost SCTC účtuje za kávu prodanou společností SMBV, se podle *ad hoc* zprávy o stanovení převodních cen po celé období 2005 až 2014 nacházelo mezi dolním kvantilem [přibližně 9 %] a horním kvantilem [přibližně 21 %] s mediánem [přibližně 12 %].
- (128) Podle společnosti Starbucks spadá skutečné realizované hrubé rozpětí ⁽⁷⁰⁾ přímo do tržního rozpětí. To dokládá skutečnost, že hrubé rozpětí u tržeb SCTC by v letech 2005 až 2014 na základě váženého průměru činilo [přibližně 12 %].

⁽⁷⁰⁾ Hrubé rozpětí je hrubý zisk (tj. tržby minus COGS) vydělený tržbami, viz 84. bod odůvodnění.

- (129) Komise požádala společnost Starbucks, aby údaje a složky přírážky použité k určení kvartilu a mediánu v oblasti 2005 až 2014 předložila Komisi. Společnost Starbucks uvedla, že tyto údaje nejsou k dispozici.
- (130) Dne 29. června 2015 předložila společnost Starbucks informace, jimiž odůvodnila tvorbu cen zelených kávových zrn v poskytnuté *ad hoc* zprávě o stanovení převodních cen a zejména čísla uvedená v tabulce 6, pro která Komise požadovala podkladové údaje.
- (131) Na rozdíl od údajů v tabulce, kterou společnost Starbucks předložila dne 13. dubna 2015, nepředstavují hodnoty 1,4 % a 9,9 % v tabulce týkající se programu praxe C.A.F.E. dolní kvartil (25. kvartil) a horní kvartil (75. kvartil). Spíše by se jednalo o dvě krajní hodnoty, tj. nejnižší a nejvyšší, srovnání licenčních smluv. Ve svém podání ze dne 29. června 2015 určila společnost Starbucks 11 licenčních smluv týkajících se licencí na technologie, které pokládá za srovnatelné s programem praxe C.A.F.E. Tyto smlouvy se vztahují na potravinové a nápojové produkty. Rozmezí procent, k nimž Starbucks dochází, je uvedeno v tabulce 7. Společnost Starbucks vysvětlila, že „Procentní přírážka k produktovým nákladům“ v tabulce 7 se „vypočítá pomocí průměru každého pozorování děleného jednou minus průměr pozorování“, ačkoli nevysvětluje, proč byl tento krok proveden pro výpočet přírážky k produktovým nákladům při celkové absenci informací nebo při zvážení nákladů společností k příslušným smlouvám.

Tabulka 7

Vysvětlení společnosti Starbucks týkající se původně poskytnutých údajů o rozmezí mezikvartilu stanovování cen programu praxe C.A.F.E. od 1,4 % do 9,9 %

	Average Observation	Percentage Markup on Product Cost
Highest Observed Value	9,0 %	9,9 %
Upper Quartile	6,0 %	6,4 %
Median	4,0 %	4,2 %
Lower Quartile	2,7 %	2,8 %
Lowest Observed Value	1,4 %	1,4 %
Observations	11	11

- (132) Ve svém podání ze dne 29. června 2015 poskytla společnost Starbucks také informace o stanovování cen funkce nákupu u společnosti SCTC odhadované na základě srovnatelných transakcí určených společností Starbucks pomocí databází PowerK a LIVEDGAR. Celkem 13 smluv, na jejichž základě poskytuje nakupující zastupující třetí strana služby nakupujícího zástupce, je pokládáno za slučitelné se službami nákupu, které společnost SCTC poskytovala společnosti SMBV.
- (133) Výsledky analýzy jsou vyjádřeny jako procentní podíly produktových nákladů „vyplaceně na palubu“, což jsou náklady účtované klientovi za dodané produkty. Medián pozorování činil 6 %. Společnost Starbucks představuje výsledek z hlediska mezikvartilového rozpětí produktových nákladů od 4,7 % do 8,0 %.
- (134) Vyjádřeno podrobněji, použité pozorované hodnoty odkazují na dohody s následujícími hlavními subjekty a provizemi vyjádřenými jako procentní podíl sazeb vyplaceně na palubu specifikovaných v závorkách: Aeropostale, Inc (5 %), Ateca Production International, Inc. (7 %), BELL SPORTS CORP. (6 %), COLUMBIA SPORTSWEAR CO (1,5 %), Designs Apparel Inc. (5 %), F.I.S. Inc (10 %), He-Ro Industries Incorporated (10 %), JONES APPAREL GROUP INC/NINE WEST GROUP INC. (10 %), Mannesmann Pipe&Steel Corporation (2 %), Skin Shoes LLC (8 %), Skin Inc. (6 %), TI Sportswear Inc. (4,7 %) a WW Mexicana (1 %). Mezikvartilové rozpětí u těchto pozorovaných hodnot činí 4 % až 8,5 %. Stejně jako v případě stanovování cen v programu praxe C.A.F.E. uvedla společnost Starbucks, že „procento tržeb se vypočítá jako procento FOB dělené jednou plus procento FOB“⁽⁷¹⁾. Tato úprava číselných údajů ze srovnávací analýzy není vysvětlena a zdá se, že neodpovídá žádné obvyklé finanční úpravě.

⁽⁷¹⁾ Zkratka FOB znamená „vyplaceně na palubu“.

- (135) A konečně společnost Starbucks počítá cenu toho, co je prezentováno jako finanční funkce a co by SCTC měla podle společnosti Starbucks vydělat jako výnos za „držení zelené kávy a financování čistých pohledávek na své vlastní riziko a účet“. Tento výnos vypočítává Starbucks tak, že uplatní vážené průměrné kapitálové náklady (dále jen „vážené náklady“) na pohledávky a zásoby SCTC za rok 2014, čímž dosáhne výnosu stanoveného na [přibližně 3 %].
- (136) V neposlední řadě požádala Komise společnost Starbucks v souvislosti s výpočtem zisků, které SMBV vytvořila z pražení zelených kávových zrn nakoupených od SCTC, o cenu, kterou SMBV platí společnosti SCTC. Společnost Starbucks poskytla přehled průměrných cen (za libru) účtovaných společností SCTC společnosti SMBV a částek placených společností SMBV společnosti SCTC, které jsou uvedeny v tabulce 8. Žádné jiné platby pro společnost SCTC společnost SMBV neprovádí.

Tabulka 8

Částky hrazené společností SMBV společnosti SCTC za nákup zelených kávových zrn

Nákupy od SCTC

FR	Kupní hodnota v EUR	Objem nákupu v librách	Jednotková cena v EUR/libra
2002	—	—	
2003	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2004	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2005	[10 000 000–20 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1,0000–1,5000]
2006	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2007	[20 000 000–30 000 000]	[20 000 000–30 000 000]	[1,0000–1,5000]
2008	[20 000 000–30 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2009	[20 000 000–30 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2010	[30 000 000–40 000 000]	[20 000 000–30 000 000]	[1,0000–1,5000]
2011	[40 000 000–50 000 000]	[20 000 000–30 000 000]	[2,0000–2,5000]
2012	[60 000 000 – 70 000 000]	[20 000 000 – 30 000 000]	[2,0000 – 2,5000]
2013	[60 000 000 – 70 000 000]	[30 000 000 – 40 000 000]	[1,5000 – 2,0000]
2014	[60 000 000 – 70 000 000]	[40 000 000 – 50 000 000]	[1,5000 – 2,0000]

2.6.6. Informace a číselné údaje o kavárnách Starbucks

- (137) Produkty distribuované společností SMBV, ať už vyráběné společností SMBV nebo touto společností kupované od jiných dodavatelů, se prodávají do kaváren. Některé kavárny jsou nezávislé a jiné vlastní Starbucks. Komise požádala o informace, aby mohla ověřit, zda existuje rozdíl mezi obchodními podmínkami uplatňovanými v kavárnách, které vlastní skupina, a podmínkami uplatňovanými v nezávislých kavárnách.
- (138) Pokud jde o kavárny Starbucks, poskytla společnost Starbucks informace o různých licenčních programech a kritériích způsobilosti pro rozvoj kaváren Starbucks v oblasti EMEA, přehled kaváren v oblasti EMEA a čísla týkající se obrátu kaváren a licenčních poplatků, které tyto kavárny uhradily společnosti Starbucks Coffee BV v roce 2012. Podle těchto informací se procento licenčních poplatků z obrátu placené třemi různými typy licenčních programů (nezávislí uživatelé zeměpisné licence, firemní uživatelé zeměpisné licence a kanáloví uživatelé – tři různé typy licenčních programů) liší mezi zeměmi, přičemž procentní rozmezí činí [5 až 10] %.

2.6.7. Informace o ziskovosti jiných pražírén provozovaných společností Starbucks

- (139) Komise si od společnosti Starbucks vyžádala finanční informace o ziskovosti každé další pražírny provozované skupinou, zejména společnosti Starbucks Manufacturing Corporation (dále jen „SMC“), která byla na základě zveřejněných informací označena za společnost patřící do skupiny Starbucks. Komise požádala o tyto informace proto, že směrnice OECD z roku 2010 doporučuje používání interních údajů k otestování tržní povahy rozdělení zisku ⁽⁷²⁾. Společnost Starbucks uvedla, že SMC je jedinou pražírnou, kterou provozuje skupina, a nikoli společnost SMBV. Jelikož společnost SMC nemá účetní závěrku s auditem, poskytla společnost Starbucks proforma účetní závěrku na základě interního výkaznictví společnosti.
- (140) Údaje poskytnuté společností Starbucks obsahuje tabulka 9. Pro účely tohoto rozhodnutí přidala Komise poměr zisku k tržbám a poměr zisku k provozním výdajům ⁽⁷³⁾, neboť poměr zisku k provozním výdajům ve výši [9–12] % je dohodnut v předběžné dohodě SMBV jako tržní odměna SMBV. V případě společnosti SMC byl tento poměr přibližně o 500 % vyšší než v uplynulých čtyřech účetních obdobích.

Tabulka 9

Finanční informace o americké výrobní společnosti Starbucks Manufacturing Corporation

	2011	2012	2013	2014
Tržby společnosti Starbucks Manufacturing Corporation	[700 000 000 – 800 000 000]	[1 000 000 000 – 1 500 000 000]	[1 000 000 000 – 1 500 000 000]	[1 000 000 000 – 1 500 000 000]
Hodnota prodaného zboží	[(500 000 000) – (600 000 000)]	[(800 000 000) – (900 000 000)]	[(800 000 000) – (900 000 000)]	[(700 000 000) – (800 000 000)]
Jiné příjmy	[100 000 – 200 000]	[600 000 – 700 000]	[300 000 – 400 000]	[1 000 000 – 10 000 000]
Odpočty	[(40 000 000) – (50 000 000)]	[(60 000 000) – (70 000 000)]	[(70 000 000) – (80 000 000)]	[(80 000 000) – (90 000 000)]
z toho platy a mzdy	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(20 000 000) – (30 000 000)]	[(20 000 000) – (30 000 000)]	[(30 000 000) – (40 000 000)]
z toho odpisy	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]
Příjmy celkem	[100 000 000 – 200 000 000]	[400 000 000 – 500 000 000]	[300 000 000 – 400 000 000]	[500 000 000 – 600 000 000]
Ziskové rozpětí (příjmy/tržby)	[20 % – 25 %]	[30 % – 35 %]	[30 % – 35 %]	[35 % – 40 %]
Zisk k provozním výdajům (příjmy/odpočty)	[400 % – 450 %]	[650 % – 700 %]	[500 % – 550 %]	[550 % – 600 %]

2.7. Popis různých smluv vymezujících úlohy a povinnosti společnosti SMBV

- (141) Když byla v Nizozemsku založena společnost SMBV, uzavřela různé smlouvy, které stanovovaly smluvní rozdělení úloh a povinností společnosti SMBV a jejích protistran. Třemi smlouvami relevantními pro toto rozhodnutí jsou smlouva o pražení mezi společnostmi SMBV a Alki LP, smlouva o nákupu zelené kávy mezi společnostmi SMBV a SCTC a smlouva o dodávkách mezi společností SMBV a kavárnami.

⁽⁷²⁾ Viz odstavec 2.141 směrnice OECD z roku 2010: „V případě, že srovnatelné nezávislé transakce dostatečné spolehlivosti nepodporují rozdělení kombinovaných zisků, je nezbytné zvážit interní údaje, které mohou poskytovat spolehlivé možnosti pro stanovení či zkoumání tržní povahy rozdělení zisku. Druhy těchto interních údajů, které jsou relevantní, budou záviset na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu, přičemž by měly splňovat podmínky uvedené v tomto oddíle a především v odstavcích 2.116, 2.117 a 2.132. Tyto údaje budou často získávány z nákladového či finančního účetnictví daňového poplatníka.“

⁽⁷³⁾ Částka uváděná v části „Odpočty“ je brána jako provozní výdaj, jelikož ji tvoří především náklady práce a náklady na odpisy a opravy.

- (142) Smlouva o pražení, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2002, upravuje výrobní proces. Podle této smlouvy jedná společnost Alki LP jako hlavní subjekt a společnost SMBV jako majitel pražírny. SMBV platí společnosti Alki LP za licenci, za což Alki LP uděluje SMBV přístup k právům duševního vlastnictví a přebírá podnikatelské riziko při podnikání SMBV, jako je překročení nákladů a prodej produktů. Společnost SMBV bude pražit zelená kávová zrna a vyrábět praženou kávu a další kávové produkty, které jsou k dostání v kavárnách (podle smlouvy o dodávkách, o níž je pojednáno níže, a ADOA ⁽⁷⁴⁾). Jakožto majitel pražírny musí SMBV zajistit, aby bylo používáno správné zařízení, aby byly prováděny správné procesy a aby zboží bylo vyráběno v souladu se specifikacemi, které poskytla společnost Alki LP. SMBV bude majitelem koupených produktů, které musí nakupovat od dodavatelů určených a/nebo schválených společností Alki LP. SMBV musí zajistit, aby v době dodávky splňovaly produkty produktové specializace společnosti Alki LP, a SMBV je povinna na vlastní náklady neprodleně nahradit jakékoli množství vadných nebo neodpovídajících produktů. Alki LP však nese rizika týkající se ztrát, které mohou vzniknout v důsledku výroby, prodeje, přepravy, skladování produktů, zacházení s nimi nebo jejich jiného používání, a musí SMBV odškodnit za jakékoli nároky na náhradu škody.
- (143) Smlouva o nákupu zelené kávy vstoupila v platnost dne 22. dubna 2002 a stanoví podmínky prodeje zrnkové zelené kávy od společnosti SCTC pro společnost SMBV. SCTC bude kávová zrna prodávat společnosti SMBV za ceny stanovené v cenících, které vydala SCTC. SMBV bude vystavovat kupní objednávky kávy na základě kupních předpovědí. SCTC bude kávová zrna dodávat [...].
- (144) Smlouva o dodávkách stanoví povinnosti při dodávkách základního zboží Starbucks mezi společnostmi SMBV a kavárnami. Kavárny se zavazují kupovat veškerou značkovou praženou kávu a další základní kávové produkty definované v uvedené smlouvě výhradně od společnosti SMBV nebo schválených dodavatelů za ceny, které jsou buď určeny podle vzorce připojeného ke smlouvě (pro kávu a kávové produkty) nebo podle [...] ceníku (pro jiné zboží). Kavárny musí společnosti SMBV předkládat [periodickou] kupní předpověď ⁽⁷⁵⁾, zatímco SMBV kavárnám zaručuje, že v době, kdy káva a jiné zboží opustí sklad SMBV, budou bez závad, a pokud tomu tak není, SMBV jakýkoli vadný produkt bezplatně vymění nebo kavárnám poskytne kredit ⁽⁷⁶⁾.

2.8. Dohoda o sdílení nákladů

- (145) Dohoda o sdílení nákladů mezi společnostmi Alki LP a Starbucks Corporation ze dne 1. srpna 2006 určuje přímá práva společnosti Alki LP na to, aby třetím stranám poskytovala na základě licence a podlicence právo na: i) [...] provozování kaváren Starbucks [...], ii) [...] provozování „[...]“ a iii) výrobu a/nebo distribuci produktů používajících ochranné známky, technologie a know-how.
- (146) Podle dohody o sdílení nákladů platí společnost Alki LP společnosti Starbucks Corporation servisní poplatky za služby poskytované společností Starbucks Corporation a platby za sdílení nákladů za vývoj určitých nehmotných aktiv. Licenční platby se skládají z: i) odkupní licenční platby přidělené ochranné známce a duševnímu vlastnictví týkajícímu se formátu podnikání a ii) stálé licenční platby přidělené duševnímu vlastnictví týkajícímu se znalostí o kávě. Platby podle této smlouvy jsou podrobně popsány v 112. a 113. bodě odůvodnění.

2.9. Smlouvy mezi společnostmi Starbucks a třetími stranami týkající se výroby a prodeje kávy

- (147) S cílem porovnat obchodní podmínky stanovené mezi společností SMBV a skupinou Starbucks, zejména licenční platbu za duševní vlastnictví týkající se pražení, na jedné straně s obchodními podmínkami stanovenými mezi skupinou Starbucks a třetími stranami na straně druhé si Komise vyžádala od společnosti Starbucks všechny smlouvy, jejichž prostřednictvím poskytuje Starbucks na základě licence duševní vlastnictví, a také všechny smlouvy, jejichž prostřednictvím Starbucks zadává externím partnerům pražení kávy. Komise rovněž požádala o informace o obchodních podmínkách uplatňovaných mezi společností Starbucks Corporation a její pražírnu ve skupině se sídlem v USA.
- (148) V reakci na žádost Komise poskytla společnost Starbucks smlouvy s těmito společnostmi:

— S [nepřidruženou výrobní společností č. 2] (dále jen „nepřidružená výrobní společnost č. 2“), [...]. Společnost Starbucks uzavřela s [nepřidruženou výrobní společností č. 2] dva typy smluv o pražení kávy formou subdodávek, přičemž tyto smlouvy byly v několika případech změněny. Ve smlouvě o licenci na technologie z [před rokem 2008] uděluje přidružená firma společnosti Starbucks [...] nevýhradní licenci [nepřidružené výrobní společnosti č. 2] mimo jiné na používání technologie a know-how společnosti Starbucks k výrobě a prodeji pražené kávy vybraným třetím stranám, s nimiž společnost Starbucks uzavřela smlouvy o dodávkách, například [nepřidružené výrobní společnosti č. 5] [...]. [Nepřidružená výrobní společnost č. 2] musí poskytovat služby tak, aby pražená káva byla velmi kvalitní, přičemž za tímto účelem

⁽⁷⁴⁾ Podle této smlouvy má společnost Starbucks Coffee BV právo udělit třetím stranám licenci na rozvoj, vlastnění a provozování kaváren Starbucks působících pod ochrannými známkami a používajících technologie a know-how.

⁽⁷⁵⁾ Podle smlouvy o dodávkách [...].

⁽⁷⁶⁾ Společnost Starbucks upřesnila, že smlouvy o dodávkách uzavírá Starbucks [...] a že se jedná o standardizované smlouvy, kde základní podmínky určuje Starbucks [...], srov. připomínky společnosti Starbucks, bod odůvodnění 6.14.

musí [nepřidružená výrobní společnost č. 2] plnit mimo jiné určité normy týkající se zajištění kvality stanovené společností Starbucks. Smlouva o licenci na technologie stanoví, že [nepřidružená výrobní společnost č. 2] nemusí za licenci platit žádné poplatky ⁽⁷⁷⁾. Smlouva o dodávkách zelené kávy stanoví, že [nepřidružená výrobní společnost č. 2] je povinna nakupovat zelená kávová zrna výhradně od společnosti Starbucks za pevně stanovený poplatek [za určité množství].

- S [nepřidruženou výrobní společností č. 3] (dále jen „[nepřidružená výrobní společnost č. 3]“), [...]. Podle smlouvy o licenci na pražení z [před rokem 2008] poskytuje [nepřidružená výrobní společnost č. 3] služby pražení kávy, kterou prodává společnosti Starbucks a společnému podniku [nepřidružené výrobní společnosti č. 3] a společnosti Starbucks s názvem [společný podnik nepřidružené výrobní společnosti č. 3 a společnosti Starbucks], který provozuje kavárny Starbucks v [konkrétní zemi]. [Nepřidružená výrobní společnost č. 3] platí společnosti Starbucks [...] poplatek za pražení ve výši USD [...] [za určité množství] zelené kávy vyprodukované a prodané [společnému podniku nepřidružené výrobní společnosti č. 3 a společnosti Starbucks].
- [Nepřidružená výrobní společnost č. 4] (dále jen „[nepřidružená výrobní společnost č. 4]“), [...]. Za účelem pražení kávy formou subdodávek uzavřela [nepřidružená výrobní společnost č. 4] tři typy smluv, z nichž byla předložena pouze kupní smlouva [...] z [po roce 2008]. Na jejím základě pověřuje společnost Starbucks [nepřidruženou výrobní společnost č. 4] výrobou, balením, produkcí a dodávkami kávového produktu. Smlouva nestanoví žádný poplatek ani licenční platbu, které by měly být hrazeny společnosti Starbucks. Výroba musí probíhat v souladu s určitými produktovými specifikacemi a normami poskytnutými společností Starbucks. Smlouva stanoví, že [nepřidružená výrobní společnost č. 4] prodává produkty společnosti Starbucks a jejím přidruženým společnostem za cenu stanovenou na úrovni zelených kávových zrn (podle společnosti Starbucks jsou tudíž zelená kávová zrna pro [nepřidruženou výrobní společnost č. 4] průchozím nákladem) a zásobovací náklady, k nimž se přičítá převodní poplatek. Tento převodní poplatek zahrnuje poplatky za pražení [...]. Vzorec pro výpočet ceny se poté převede na prodejní cenu [za určité množství] pražené kávy. Společnost Starbucks tvrdí, že výsledkem je rozpětí [5–10] % celkových převodních nákladů, aniž je dále uvedeno, jak se k této údajné přírážce došlo.
- S [nepřidruženou výrobní společností č. 5] (dále jen „[nepřidružená výrobní společnost č. 5]“), [...]. Společnost Starbucks uzavřela s [nepřidruženou výrobní společností č. 5] [před rokem 2008] tři typy smluv. Ve smlouvě o dodávkách přijímá společnost Starbucks povinnost dodávat [nepřidružené výrobní společnosti č. 5] pražená kávová zrna, koncentrát a jiné kávové přísady za cenu vypočtenou na základě vzorce použitého ke stanovení ceny kávových přísad pro maloobchodní kavárny [Starbucks], [...]. Smlouva [...], která je smlouvou o výrobě a distribuci, uděluje [nepřidružené výrobní společnosti č. 5] právo na výhradní distribuci určitých předem balených nápojů připravených ke konzumaci pod ochrannou známkou Starbucks na konkrétním území. Výroba musí probíhat v souladu s určitými produktovými specifikacemi a normami poskytnutými společností Starbucks. Smlouva [...] nestanoví žádný poplatek ani licenční platbu, které by měla [nepřidružená výrobní společnost č. 5] hradit společnosti Starbucks. Smlouva o licenci na ochrannou známku a technologie umožňuje [nepřidružené výrobní společnosti č. 5] používat ochrannou známku Starbucks, jakož i technologii a know-how pro účely výroby dohodnutých výrobků. [Nepřidružená výrobní společnost č. 5] hradí licenční poplatek ve výši [10–15] % čistých tržeb s výhradou mechanismu úprav a výsledkem je podle společnosti Starbucks poplatek ve výši přibližně [10–15] % čistých tržeb z nápojů připravených ke konzumaci ⁽⁷⁸⁾.
- [Nepřidružená výrobní společnost č. 6] (dále jen „[nepřidružená výrobní společnost č. 6]“), [...]. Společnost Starbucks uzavřela s [nepřidruženou výrobní společností č. 6] dne [před rokem 2008] tři typy smluv, které byly následně změněny. Ve smlouvě o dodávkách přijímá společnost Starbucks povinnost dodávat [nepřidružené výrobní společnosti č. 6] pražená kávová zrna, koncentrát a jiné kávové přísady za cenu vypočtenou na základě vzorce použitého ke stanovení ceny kávových přísad pro maloobchodní kavárny společnosti Starbucks, [...]. Smlouva o výrobě a distribuci uděluje [nepřidružené výrobní společnosti č. 6] právo na výhradní distribuci určitých předem balených nápojů připravených ke konzumaci pod ochrannou známkou Starbucks v [určité zemi]. Výroba musí probíhat v souladu s určitými produktovými specifikacemi a normami poskytnutými společností Starbucks. Smlouva o výrobě a distribuci nestanoví žádný poplatek ani

⁽⁷⁷⁾ [...].

⁽⁷⁸⁾ [...].

licenční platbu, které by měla [nepřidružená výrobní společnost č. 6] hradit společnosti Starbucks. Smlouva o licenci na ochrannou známku a technologie umožňuje [nepřidružené výrobní společnosti č. 6] používat ochrannou známku Starbucks, jakož i technologii a know-how pro účely výroby dohodnutých výrobků. [Nepřidružená výrobní společnost č. 6] hradí licenční poplatek v závislosti na produktu. Podle společnosti Starbucks se tento poplatek pohybuje mezi [5 a 10] % čistých tržeb z nápojů připravených ke konzumaci ⁽⁷⁹⁾.

- [Nepřidružená výrobní společnost č. 7] (dále jen „[nepřidružená výrobní společnost č. 7]“), [...]. Společnost Starbucks uzavřela s [nepřidruženou výrobní společností č. 7] dne [po roce 2008] tři typy smluv, které byly následně změněny. Ve smlouvě o dodávkách přijímá společnost Starbucks povinnost dodávat [nepřidružené výrobní společnosti č. 7] kávové přísady, [...], za cenu stanovenou [za určité množství]. Smlouva o výrobě a distribuci uděluje [nepřidružené výrobní společnosti č. 7] právo na výhradní distribuci určitých předem balených nápojů připravených ke konzumaci pod ochrannou známkou Starbucks na konkrétním území. Výroba musí probíhat v souladu s určitými produktovými specifikacemi a normami poskytnutými společností Starbucks. Smlouva o výrobě a distribuci nestanoví žádný poplatek ani licenční platbu, které by měla [nepřidružená výrobní společnost č. 7] hradit společnosti Starbucks. Smlouva o licenci na ochrannou známku a technologie umožňuje [nepřidružené výrobní společnosti č. 7] používat ochrannou známku Starbucks, jakož i technologii a know-how pro účely výroby dohodnutých výrobků. [Nepřidružená výrobní společnost č. 7] hradí licenční poplatek v závislosti na území, jehož výše se pohybuje mezi [10 a 20] % čistých tržeb.

- (149) Smlouvy, které společnost Starbucks uzavřela s [nepřidruženou výrobní společností č. 5], [nepřidruženou výrobní společností č. 6] a [nepřidruženou výrobní společností č. 7] uvedenými výše, byly klasifikovány do třech kategorií: i) smlouvy o dodávkách, podobné smlouvě o dodávkách uzavřené mezi společností SMBV a developery popsané v 144. bodě odůvodnění; ii) smlouvy o výrobě a distribuci, podobné smlouvě uzavřené mezi společnostmi SMBV a Alki LP; a iii) smlouvy o licenci na ochrannou známku a technologie, podobné smlouvě ADOA uzavřené mezi společností Starbucks Coffee BV a kavárnami, popsané v 48. bodě odůvodnění. Z těchto tří typů smluv uzavřených mezi společností Starbucks a [nepřidruženou výrobní společností č. 5], [nepřidruženou výrobní společností č. 6] a [nepřidruženou výrobní společností č. 7] vyžaduje licenční platbu od protistran společnosti Starbucks pouze poslední kategorie smluv.

- (150) Společnost Starbucks předložila Komisi navíc čtyři další smlouvy o pražení uzavřené s [nepřidruženou výrobní společností č. 8], [nepřidruženou výrobní společností č. 1], [nepřidruženou výrobní společností č. 9] a [nepřidruženou výrobní společností č. 10].

- Smlouva o výrobě a dodávkách uzavřená s [nepřidruženou výrobní společností č. 8] pochází z [po roce 2008] a stanoví, že [nepřidružená výrobní společnost č. 8] má vyrábět pro společnost Starbucks kávu s příchutí za specifikovanou cenu ⁽⁸⁰⁾. [...] stanoví, že [nepřidružená výrobní společnost č. 8] musí přesně dodržovat technický manuál týkající se mimo jiné výroby produktů. [...] stanoví, že společnost Starbucks uděluje [nepřidružené výrobní společnosti č. 8] bezplatnou licenci na používání know-how v souvislosti s výrobním procesem.

- Smlouva o výrobě a dodávkách uzavřená s [nepřidruženou výrobní společností č. 1] pochází z [po roce 2008] a stanoví, že [nepřidružená výrobní společnost č. 1] má vyrábět pro společnost Starbucks určité kávové produkty za specifikovanou cenu ⁽⁸¹⁾. [...] stanoví, že [nepřidružená výrobní společnost č. 1] musí přesně dodržovat technický manuál týkající se mimo jiné výroby produktů. Smlouva nestanoví žádný poplatek ani licenční platbu, které by měla [nepřidružená výrobní společnost č. 1] hradit společnosti Starbucks.

- Smlouva o výrobě a dodávkách uzavřená s [nepřidruženou výrobní společností č. 9] pochází z [po roce 2008] a stanoví, že [nepřidružená výrobní společnost č. 9] má vyrábět pro společnost Starbucks kávu s příchutí za specifikovanou cenu ⁽⁸²⁾. [...] stanoví, že [nepřidružená výrobní společnost č. 9] musí přesně dodržovat technický manuál týkající se mimo jiné výroby produktů. [Smlouva o výrobě a dodávkách] nestanoví žádný poplatek ani licenční platbu, které by měla [nepřidružená výrobní společnost č. 9] hradit společnosti Starbucks. Smlouva odkazuje rovněž na smlouvu o licenci na technologie a ochrannou známku, která však nebyla předložena.

- Smlouva o výrobě uzavřená s [nepřidruženou výrobní společností č. 10] pochází z [po roce 2008] a týká se výroby a pražení zelených kávových zrn pro společnost Starbucks pražírnou [...], která svou zrnkovou kávu nakupuje přímo. Smlouva nestanoví žádný poplatek ani licenční platbu, které by měla [nepřidružená výrobní

⁽⁷⁹⁾ Tamtéž, [...].

⁽⁸⁰⁾ [...].

⁽⁸¹⁾ [...].

⁽⁸²⁾ [...].

společnost č. 10] hradit společnosti Starbucks. [...] smlouvy vyjasňuje, že společnost Starbucks vlastní práva na duševní vlastnictví týkající se kávové směsi, křivky času a teploty procesu pražení a koncového bodu pražení atd. Starbucks platí [nepřidružené výrobní společnosti č. 10] za [za určité množství] kávy poplatek vypočtený na základě konkrétního vzorce, který účtuje méně za pražení než za balení.

2.9.1. *Argumenty vznesené společností Starbucks ohledně smluv s třetími stranami a se společností Starbucks Manufacturing Corp.*

- (151) Vedle smluv vyjmenovaných v 148. bodě odůvodnění poskytla společnost Starbucks analýzu srovnatelnosti těchto smluv s licenčními platbami, které provádějí společnosti SMBV a Alki LP.
- (152) U smluv, jejichž prostřednictvím společnost Starbucks poskytuje licenci na nehmotná aktiva (ochranné známky a některé specifické know-how související s kávou) pro účely využívání třetími stranami, rozlišuje Starbucks mezi i) třetími stranami, které tato nehmotná aktiva používaly k výrobě produktů obsahujících kávové přísady Starbucks ve smlouvách o pražení ([nepřidružená výrobní společnost č. 3] a [nepřidružená výrobní společnost č. 2]), a ii) třetími stranami, které distribuovaly takovéto vyrobené produkty přímo zákazníkům ([nepřidružená výrobní společnost č. 7], [nepřidružená výrobní společnost č. 6] a [nepřidružená výrobní společnost č. 5]). [Nepřidružená výrobní společnost č. 7], [nepřidružená výrobní společnost č. 6] a [nepřidružená výrobní společnost č. 5] využívají nehmotná aktiva k výrobě kávy připravené ke konzumaci, kterou prodávají maloobchodníkům (především supermarketům). Společnost Starbucks pokládá licenční platby od [nepřidružené výrobní společnosti č. 7], [nepřidružené výrobní společnosti č. 6] a [nepřidružené výrobní společnosti č. 5] za srovnatelné s licenčními platbami od společnosti SMBV, které podle jejího odhadu činí [5–10] % tržeb⁽⁸³⁾.
- (153) V obecnější rovině rozlišovala společnost Starbucks mezi všemi smlouvami uzavřenými s třetími stranami od roku 2002. V souladu s nejlepším vědomím společnosti by hlavní kategorie byly tyto:
- 1) Smlouvy, na jejichž základě třetí strany používají nehmotná aktiva společnosti Starbucks (nehmotná aktiva související s kávou a ochranné známky) na trhu:
 - Smlouvy o licenci na pražení s [nepřidruženou výrobní společností č. 2] a [nepřidruženou výrobní společností č. 3].
 - Smlouvy o licenci na ochrannou známku a technologie s [nepřidruženou výrobní společností č. 7], [nepřidruženou výrobní společností č. 6] a [nepřidruženou výrobní společností č. 5] týkající se využívání ochranné známky Starbucks a určitého specifického know-how souvisejícího s kávou.
 - 2) Různé smlouvy, které třetím stranám udělují přístup k nehmotným aktivům Starbucks (technologie, know-how a ochranné známky) v rámci bezplatné licence z důvodu specifické povahy těchto smluv:
 - Různé smlouvy o společné výrobě a balení, kde licence na duševní vlastnictví slouží pouze k tomu, aby třetí straně umožnila vyrábět v souladu se specifikacemi společnosti Starbucks a chránit její práva duševního vlastnictví. Partneri společnosti Starbucks pro společnou výrobu a balení zpravidla dodávají produkty zpět společnosti Starbucks a nevyužívají nehmotná aktiva na trhu.
 - Různé distribuční smlouvy, kde licence na duševní vlastnictví slouží pouze k tomu, aby umožnila distributorovi opětovně prodávat značkové produkty společnosti Starbucks a chránit její práva duševního vlastnictví. Distributor nevyužívá nehmotná aktiva společnosti Starbucks na trhu.

⁽⁸³⁾ Tento odhad vychází ze součtu licenčních plateb uhrazených společností Alki LP za období 2008–2014, vyděleného částkou ve výši [900–1 000] EUR výnosů ze všech produktů, které jsou zaznamenány v tabulce 5 v kategoriích „HOTOVÉ NÁPOJE“, „BALENÁ KÁVA“, „KÁVOVÉ KAPSLE“, „KÁVOVÉ KAPSLE VERISMO“, „ROZPUSTNÁ KÁVA“, „PORCOVANÝ ČAJ“, „MIX MÍCHANÝCH NÁPOJŮ“, „KÁVOVÝ ZÁKLAD PRO FRAPPÉ“ a „VÝTAŽEK“. Ačkoli společnost Starbucks ve svých podáních uvedla, že výnosy v kategoriích „KÁVOVÉ KAPSLE“, „KÁVOVÉ KAPSLE VERISMO“, „ROZPUSTNÁ KÁVA“, „KÁVOVÝ ZÁKLAD PRO FRAPPÉ“ a „VÝTAŽEK“ by měly být klasifikovány rovněž jako výnosy z administrativní a logistické podpory, jelikož podkladové výnosy fakturované developerům představují hodnotu, kterou vytvářejí spíše třetí strany než společnost SMBV, což podle společnosti Starbucks představuje jen malou část celkové produkce SMBV při pražení. Kromě toho kategorie „PORCOVANÝ ČAJ“, „MIX MÍCHANÝCH NÁPOJŮ“ neoznačila společnost Starbucks jako kategorie zahrnující kávu.

- 3) Licenční smlouvy s developery jim umožňují využívat systém společnosti Starbucks a provozovat kavárny Starbucks.

2.9.2. *Obchodní ujednání mezi společnostmi Starbucks US a Starbucks Manufacturing Corp.*

- (154) Společnost Starbucks uvedla, že SMC ⁽⁸⁴⁾, jediná jiná společnost zajišťující činnosti pražení ve skupině Starbucks, jí neplatí žádné licenční platby za používání duševního vlastnictví týkajícího se technologie pražení a know-how nebo jakéhokoli jiného duševního vlastnictví. Podle společnosti Starbucks by to byl tento případ, neboť SMC nemá samostatnou účetní závěrku s auditem a pro americké daňové účely je SMC konsolidována s jinými americkými subjekty Starbucks.

3. DŮVODY PRO ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

- (155) Komise rozhodla, že zahájí formální vyšetřovací řízení, neboť nabyla prvotního dojmu, že předběžná dohoda se SMBV, která akceptuje odměnu navrženou daňovým poradcem společnosti Starbucks za funkce vykonávané společností SMBV v Nizozemsku a byla uzavřena nizozemským správcem daně v roce 2008, zřejmě představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, která je neslučitelná s vnitřním trhem.
- (156) Komise vyjádřila pochybnosti především v tom smyslu, zda je dohodnutá odměna za funkce vykonávané společností SMBV v souladu s principem tržního odstupu.
- (157) Konkrétněji vyjádřila Komise v rozhodnutí o zahájení řízení následující tři pochybnosti týkající se souladu předběžné dohody SMBV s principem tržního odstupu:
- 1) zda nizozemský správce daně při uzavírání předběžné dohody se SMBV jednal správně, když přijal klasifikaci společnosti SMBV jako nízkorizikového výrobce na zakázku;
 - 2) zda nizozemský správce daně jednal správně, když při uzavírání předběžné dohody se SMBV přijal úpravy provedené nizozemským správcem daně; a
 - 3) zda nizozemský správce daně jednal správně, když přijal výklad společnosti SMBV, pokud jde o výpočet licenčních plateb v jejích výkazech zisků a ztrát, pakliže výše těchto licenčních plateb není spojena s hodnotou dotčeného duševního vlastnictví.
- (158) Konkrétněji to znamená, že při prvních pochybnostech vyslovila Komise pochybnosti o předpokladu daňového poradce ve zprávě o stanovení převodních cen, že společnost SMBV nenese žádné riziko, a že by tudíž měla být klasifikována jako výrobce na zakázku nebo smluvní výrobce. Komise se odvolávala zejména na důkazy o riziku zásob zaznamenaném v účetní závěrce SMBV, které by tento předpoklad zpochybnil.
- (159) V případě druhé pochybnosti Komise zpochybnila dvě po sobě následující úpravy provedené daňovým poradcem, které obě mají patrně stejný účel, tj. řešit jednu obavu z hlediska srovnatelnosti. První úprava spočívá ve snížení nákladové základny zachované pro výpočet zdanitelného základu SMBV na provozní výdaje. Daňový poradce to pokládal za vhodné, neboť SMBV by tak byla výrobcem na zakázku nebo smluvním výrobcem. Druhá úprava, označená ve zprávě o stanovení převodních cen jako „úprava převodní přírážky“, odečítá ze zisku společností použitých jako srovnatelné subjekty pro účely převodních cen četné COGS. Tato druhá úprava, prezentovaná Nizozemskem jako „úprava pracovního kapitálu“, snižuje zdanitelný základ SMBV v Nizozemsku, avšak ani úprava, ani metodika, kterou daňový poradce použil, se nejeví jako opodstatněné.
- (160) A konečně u třetí pochybnosti Komise zpochybnila tržní charakter licenčních plateb společnosti SMBV pro Alki LP, jelikož se nezdá, že by výše licenčních plateb souvisela s hodnotou duševního vlastnictví, které má odměňovat. Kvůli používání transakční metody čistého rozpětí v analýze převodních cen odpovídá licenční platba ve skutečnosti zbývajícimu zisku společnosti SMBV, tzn. jakýkoli zisk zaznamenaný společností SMBV nad [9–12] % provozních výdajů je převeden na daňově odečitatelnou licenční platbu (viz obrázek 2).

⁽⁸⁴⁾ Viz 140. bod odůvodnění ohledně finančních údajů společnosti.

4. PŘIPOMÍNKY NIZOZEMSKA

- (161) Nizozemsko předložilo své připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení dne 16. července 2014. Tyto připomínky se soustřeďují v první řadě na to, proč je odměna dohodnutá v předběžné dohodě SMBV tržní a proč je metoda zvolená daňovým poradcem vhodná k určení této odměny. Zadruhé se zaměřují na to, proč předběžná dohoda se SMBV neuděluje společnosti SMBV selektivní výhodu.

4.1. Připomínky ke stanovování převodních cen

- (162) Podle Nizozemska je odměna dohodnutá v předběžné dohodě se SMBV tržní a transakční metoda čistého rozpětí je v tomto případě vhodná k dosažení tržního výsledku. Nizozemsko argumentuje, že stanovování převodních cen není exaktní vědou, a tudíž existuje řada čísel, v jejichž rozpětí se převodní cena může nacházet.
- (163) Nizozemsko uvádí, že podle směrnice OECD bude kompenzace za transakce mezi dvěma nezávislými společnostmi obvykle odrážet funkce, které každá společnost vykonává, a že by tedy ústředním bodem hodnocení tržního charakteru odměny společnosti SMBV měla být funkční analýza. Podle směrnice OECD jsou smluvní podmínky výchozím bodem při určování toho, zda byl princip tržního odstupu uplatněn správně.
- (164) Podle Nizozemska duševní vlastnictví přidělené společností Starbucks společnosti Alki LP v souvislosti se znalostmi a informacemi týkajícími se kávy zahrnuje používání technologií a know-how ohledně receptu na míchání kávových zrn, procesu pražení kávy a výroby jiných odvozených kávových produktů.
- (165) Nizozemsko poznamenává, že smlouvu o pražení uzavřenou mezi společnostmi Alki LP a SMBV nelze pokládat za jednoduchou smlouvu o licenci na duševní vlastnictví. Tato smlouva, výrobní smlouva uzavřená na dobu 50 let, se týká pražení zelených kávových zrn společností SMBV. Smlouva o pražení je smlouvou mezi klientem a dodavatelem, která upravuje i poskytování práva na duševní vlastnictví.
- (166) Společnost Alki LP nemá sídlo v Nizozemsku a v souladu s mezinárodním rozdělením daňových pravomocí nepodléhá v Nizozemsku daňové povinnosti. Činnosti prováděné zaměstnanci společnosti SMBV jsou a vždy byly:
- 1) činnosti výroby/pražení kávy: tyto činnosti vykonávají pracovníci výroby, technici pražírny, pracovníci údržby, pracovníci kontroly kvality a pracovníci skladu;
 - 2) logistické a administrativní podpůrné činnosti.
- (167) Nizozemsko uvádí, že záměrem společnosti Starbucks vždy bylo zřídit fungující nízkorizikovou pražírnu a že v průběhu let se skutečnosti a okolnosti výrazně nezměnily. Argumentuje tím, že jelikož se společnost SMBV nepodílela na žádné podnikové restrukturalizaci, nemůže Komise citovat pasáže z kapitoly 9 směrnice OECD z roku 2010, neboť tato směrnice nebyla v době schválení předběžné dohody SMBV ještě k dispozici. Zpětnému pohledu je podle směrnice OECD žádoucí se vyhnout.
- (168) Podle Nizozemska odpovídá za nákup zelených kávových zrn společnost SCTC. Dále argumentuje tím, že se SMBV nezapojuje do nákupu surovin, jelikož podle smlouvy o pražení může nakupovat suroviny pouze od stran, které určila společnost Alki LP. SMBV vykonává pouze administrativní roli při správě zásob a nepodstupuje konečné riziko zásob.
- (169) Konkrétněji s ohledem na administrativní úlohu Nizozemsko uvádí, že ačkoli podle smlouvy o nákupu zelené kávy je to společnost SMBV, která musí poskytovat informace požadované s ohledem na zelená kávová zrna, jež mají být nakoupena, dostává SMBV tyto informace od společnosti Alki LP a způsobem předepsaným společností Alki LP od developerů. Specifikace jsou společností SMBV tudíž pouze předávány dále, jakmile získá informace požadované pro tento účel. Podle Nizozemska vyúsťuje tato kombinace v situaci, kdy je úloha surovin srovnatelná s úlohou poskytování zboží na základě zásilek.
- (170) Pokud jde o konečné riziko zásob, Nizozemsko dodává, že ačkoli si společnost SMBV ponechává právní nárok na všechny produkty a materiály používané při výrobních činnostech a vytvořila rezervy pro případ ztráty hodnoty zásob, náklady spojené s vytvořením těchto rezerv v konečném důsledku nenese SMBV. Vzhledem ke způsobu určování licenčních plateb podle smlouvy o pražení nese tyto náklady nakonec společnost Alki LP.

- (171) Podle Nizozemska se obchodních jednání s developery/kupujícími společnostmi Starbucks neúčastní žádní zaměstnanci společnosti SMBV. Pokud jde o stanovení cen, Nizozemsko argumentuje tím, že společnost Starbucks [...] určuje celosvětové vzorce stanovení cen. Účetní tým ve společnosti Starbucks [...] poskytuje společnosti SMBV prostřednictvím společnosti Alki LP ceník (dále jen „ceník [...]“) a tyto ceny se počítají pomocí celosvětově uznávaných vzorců stanovení cen, o které se opírají smlouvy o dodávkách uzavřené mezi společnostmi SMBV a developery. Kupní cena zelených kávových zrn hrazená společností SMBV se odvozuje pomocí vzorce stanovení cen, který zahrnuje aspekty, jako je [...]. Pokud podkladové náklady rostou nebo klesají, mění se i nákladová základna používaná ke stanovení cen mezi SMBV a jejími developery. Kromě toho jsou developéři povinni nakupovat kávu a základní zboží v souladu se smlouvou ADOA, kterou uzavřela společnost Starbucks Coffee BV s developery.
- (172) Podle Nizozemska společnost SMBV nepůsobí v rámci smlouvy o výrobci na zakázku. Výsledkem smluvního vztahu je situace, kdy se zelená kávová zrna nakupují legálně, avšak bez funkčního příspěvku, od společnosti SCTC a jsou fakturována kupujícím. Navzdory chybějící funkčnosti z hlediska nákupu a prodeje se zásoby musí objevit na rozvaze SMBV v souladu s účetními standardy.
- (173) Smluvní vztahy mezi společnostmi SMBV, Alki LP, SCTC a developery popsané výše vedou podle Nizozemska k závěru, že společnost SMBV je výrobcem s nízkorizikovým profilem, a tento závěr navíc podporuje funkční analýza. Nizozemsko musí tudíž společnost SMBV pokládat za „nejméně komplexní subjekt“ (testovanou stranu), jehož tržní odměna musí být určena pomocí srovnávací hodnotící studie.
- (174) Podle Nizozemska neposkytují databáze používané k provedení srovnávací hodnotící studie žádné podrobnosti, jako jsou transakční ceny nebo podmínky. Dostupné informace se omezují na srovnání provozních výsledků za subjekt jako celek. Transakční metoda čistého rozpětí je nejběžnější používanou metodou v mezinárodním měřítku. Podle Nizozemska to potvrzuje jak směrnice OECD z roku 2010, tak směrnice OECD z roku 1995, která byla v platnosti v době uzavření předběžné dohody se SMBV.
- (175) Vzhledem ke své výrobní funkčnosti používá společnost SMBV nákladově orientovaný ukazatel úrovně zisku (transakční metoda čistého rozpětí se ziskovou přírážkou k nákladům). V tomto ohledu Nizozemsko zdůrazňuje, že v souladu s odstavcem 4.9 směrnice OECD ⁽⁸⁵⁾ zahajuje nizozemský správce daně své šetření převodních cen vždy z hlediska metody použité daňovým poplatníkem. Kapitola 2 výnosu rovněž uvádí, že Nizozemsko neuplatňuje „pravidlo nejlepší metody“. Tento výchozí bod, který je podle Nizozemska v souladu se směrnicí OECD, je použit i v předběžné dohodě SMBV a výsledkem je přijetí transakční metody čistého rozpětí s ukazatelem úrovně zisku navrženým společností SMBV.
- (176) Vzhledem k úloze společnosti SMBV coby výrobce na zakázku jsou relevantními náklady k určení nákladové základny použité k výpočtu ziskové přírážky náklady, jejichž výsledkem je přidaná hodnota. V případě SMBV jsou podle Nizozemska relevantními náklady s přidanou hodnotou, na které se uplatňuje zisková přírážka, provozní náklady. Na základě orientační hodnoty tak činí zisková přírážka [9–12] % provozních nákladů. Společnost SMBV má nízkorizikový profil bez přidané hodnoty z hlediska surovin a hraje podpůrnou úlohu pro nekávové produkty. Provozní náklady spojené s těmito omezenými podpůrnými činnostmi jsou zahrnuty do nákladové základny. V důsledku toho jsou tyto činnosti placeny i s [9–12] % ziskovou přírážkou.
- (177) Vzhledem k úpravám srovnatelnosti Nizozemsko argumentuje tím, že v době, kdy byla vypracována zpráva o stanovení převodních cen, o níž se opírá předběžná dohoda se SMBV, nebyly k dispozici žádné informace o tom, jak přistupovat k výrobcům s nízkorizikovým profilem. Uznává, že směrnice OECD z roku 2010 obsahuje více pokynů k úpravám srovnatelnosti, včetně úprav pracovního kapitálu, argumentuje však, že tyto příklady představují pouze návod, což znamená, že tržní výsledek může být výsledkem i jiných pozic. Kromě toho Nizozemsko argumentuje tím, že hodnocení toho, zda je předběžná dohoda SMBV v souladu s principem tržního odstupu, musí vycházet ze znalostí a platné směrnice OECD, která byla k dispozici v dané době, tj. směrnice OECD z roku 1995. Z tohoto důvodu nemohla být použita ani příloha kapitoly III směrnice OECD z roku 2010, která uvádí praktický příklad úpravy srovnatelnosti.
- (178) Nizozemsko rovněž provedlo analýzu citlivosti tržního rozpětí, vypočítaného podle metodiky ve zprávě o stanovení převodních cen, pokud jsou upraveny některé z parametrů. Nizozemsko upravilo dobu srovnání a přepočítalo rozpětí považovaná za tržní pro období let 2008–2012 a 2003–2012 v porovnání s rozpětím za

⁽⁸⁵⁾ Odstavec 4.9 směrnice OECD z roku 1995 (a také odstavec 4.9 směrnice OECD z roku 2010) odkazují na situace, kdy „v obtížných případech může i ten nejlépe smýšlející daňový poplatník udělat neúmyslnou chybu z důvodu složitosti faktů“.

roky 2001–2005 ve zprávě o stanovení převodních cen. Kromě toho Nizozemsko přepočítalo rozpětí, pokud by procento COGS odečtené od odměny v rámci druhé úpravy nečinila sazba EURIBOR plus 5 bazických bodů, ale spíše EURIBOR minus 50 bazických bodů, a konečně pokud by bylo tím, co Nizozemsko označilo za „současnou účetní sazbu“. Nizozemsko rovněž vypočítalo rozpětí dosažené společností SMBV jako procento provozních nákladů a nákladů na suroviny (vyjma nákladů spojených s čajem a jiných COGS zprostředkovatelského charakteru) na období let 2008–2012 a 2003–2012 a provedlo srovnání s přírážkou k celkovým nákladům u srovnatelných společností na úrovni EBT i EBIT za stejná období. Na základě těchto simulací dospělo Nizozemsko k závěru, že i pokud by některé z pochybností Komise byly akceptovány, přesto by se odměna nacházela v tržním rozpětí. V souladu se směrnicí OECD nejsou povoleny žádné opravy, pokud odměna spadá do tržního rozpětí.

- (179) A konečně, v obecnější rovině, Nizozemsko zpochybňuje tvrzení, že si nevyžádalo podkladové smlouvy, z nichž by mohlo vyplynout, že úroveň rizika společnosti SMBV byla omezená, a tvrdí, že to není nutné, jelikož každá předběžná dohoda vždy obsahuje kritický předpoklad, že se prezentované skutečnosti a okolnosti jeví jako správné a že v případě nesprávné prezentace skutečností lze předběžnou dohodu vypovědět. Kromě toho Nizozemsko argumentuje tím, že jelikož mělo k dispozici informace o historickém pozadí toho, jak byla pražírna zřízena, nemuselo žádat o všechny smlouvy ⁽⁸⁶⁾.

4.2. Přípomínky k použití čl. 107 odst. 1 Smlouvy

- (180) Nizozemsko dále uvádí, že společnosti SMBV není poskytována žádná selektivní výhoda a že nedochází ke státní podpoře ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (181) Nizozemsko vysvětluje, že princip tržního odstupu byl začleněn do čl. 8b odst. 1 zákona CIT a dále propracován ve výnosu, což je plně v souladu s článkem 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku. Nizozemsko opakuje to, co je uvedeno rovněž v samotném výpisu, že výnos je konkrétně zaměřen na aspekty, jejichž výklad ponechává směrnice OECD otevřený nebo které nejsou vyjasněny.
- (182) Nizozemsko zejména argumentuje, že v situacích týkajících se stanovování převodních cen může být přítomna selektivní výhoda jedině za předpokladu, že je prokázáno, že se směrnice OECD a výnos výslovně odchylují a že při uplatňování principu tržního odstupu došlo ke zjevným chybám úsudku nebo nebyla dodržena zavedená vnitrostátní politika. Úsudek daňových orgánů při posuzování a schvalování metod a výsledků v jednotlivých případech však neimplikuje nijak žádnou selektivitu ani svévolné zacházení. Vzhledem k tomu, že Nizozemsko výsledek předběžné dohody se SMBV pokládá za přijatelné přibližné stanovení tržní ceny, nedomnívá se, že došlo ke zvýhodnění SMBV.
- (183) Nizozemsko dále argumentuje tím, že referenční systém, který Komise uplatňuje, což je běžný daňový systém opírající se rozdíl mezi zisky a ztrátami podniku provádějícího své činnosti za běžných tržních podmínek, není správně identifikován. Podle Nizozemska by měl být správným referenčním systémem zákon o dani z příjmu právnických osob, který zahrnuje princip tržního odstupu podle čl. 8b odst. 1 zákona CIT, a výnos, který poskytuje další pokyny k uplatňování tohoto principu. Nizozemsko tvrdí, že pokud se předběžná dohoda se SMBV neodchyluje od čl. 8b odst. 1 zákona CIT a výnosu, nemůže docházet k selektivnímu zvýhodnění.
- (184) Pokud jde o použitou transakční metodu čistého rozpětí, Nizozemsko argumentuje, že na základě výnosu si každý daňový poplatník může v zásadě vybrat metodu pro stanovení převodních cen, pokud vybraná metoda vede k tržnímu výsledku pro konkrétní transakci. Proto pochybnosti o použití transakční metody čistého rozpětí ze strany Komise přesahují pochybnosti, které nizozemský správce daně mohl vyjádřit ve výnosu v souvislosti s touto metodou pro stanovení převodních cen. Nizozemsko také trvá na tom, že výnos pouze požaduje, aby výsledkem analýzy převodních cen bylo rozpětí tržních výsledků, nikoli přesná tržní cena.

⁽⁸⁶⁾ V této souvislosti se odvolává i na nezávazné sdělení Komise o práci společného fóra EU o převodních cenách (srov. KOM(2007) 71), kde je uvedeno, že „daňové správy by měly vynaložit veškeré úsilí na to, aby zátěž související s posouzením byla co nejmenší, a vyžádat si pouze relevantní informace“.

- (185) Kromě toho Nizozemsko argumentuje, že rozhodnutí zřejmě nebere v úvahu skutečnost, že přidružené a nepřidružené společnosti se ne vždy nacházejí v podobné právní a faktické situaci. Mezi přidruženými a nepřidruženými společnostmi vždy existují rozdíly, což je něco, co je podle názoru Nizozemska uznáno i v rozhodnutí Komise o *Groepsrentebox* ⁽⁸⁷⁾.
- (186) V neposlední řadě Nizozemsko poznamenává, že pokud by Komise nařizovala svůj vlastní výklad daňových principů členských států, jednalo by se o narušení svrchovanosti Nizozemska.

5. PŘIPOMÍNKY ZAINTERESOVANÝCH STRAN

5.1. Připomínky společnosti Starbucks k rozhodnutí o zahájení řízení a žádost o informace od konkurence

- (187) Společnost Starbucks zaslala své připomínky k rozhodnutí o zahájení řízení dne 16. ledna 2015. Kromě toho zaslala Komisi v dopisech ze dne 13. dubna 2015, 29. května 2015, 10. září 2015 a 23. září 2015 informace o trhu. Připomínky společnosti Starbucks se z velké části podobají připomínkám Nizozemska, zejména co se týče argumentu, že odměna uvedená v předběžné dohodě se SMBV byla tržní a neudělila společnosti SMBV selektivní výhodu.
- (188) Zprvce společnost Starbucks argumentuje, že SMBV vykonává pouze omezené, nízkorizikové funkce na podporu celosvětové organizace Starbucks poskytující služby v oblasti EMEA. Na podporu tohoto argumentu [...]. Podle společnosti Starbucks spočívá primární odpovědnost společnosti SMBV v pražení a balení kávy, jakož i v logistických a administrativních činnostech sloužících k zajištění bezproblémových a efektivních dodávek různého zboží developerům.
- (189) S ohledem na zvolenou strukturu argumentuje společnost Starbucks tím, že bylo zvažováno ujednání o pražení na základě zásilek, nebylo by to však praktické a způsobilo by to administrativní komplikace a příliš mnoho mezipodnikových transakcí. Za účelem sladění administrativní a právní struktury s fyzickým tokem zboží a z důvodu účelnosti se společnost Starbucks rozhodla, že bude SMBV využívat jako smluvní a fakturační subjekt. Důsledkem této struktury je, že se zásoby (zelená kávová zrna, nekávové produkty a nestrategické zboží) objevují na rozvaze SMBV, jelikož účetní standardy a praxe postupují v souladu s právním produktovým tokem. Společnost Starbucks však argumentuje, že úloha SMBV jako smluvního a fakturačního subjektu má pouze administrativní povahu a nevede k žádnému přenosu rizik či obchodních povinností na tuto společnost, jelikož podle smlouvy o pražení nese veškeré ekonomické riziko SMBV, včetně rizika zásob, společnost Alki LP, podporovaná společností Starbucks US. Kromě toho, ačkoli je SMBV smluvní stranou pro developery, děje se tak na základě standardizovaných smluv a podkladových podmínek, které určuje společnost Starbucks US. A konečně, jelikož SMBV nabývá právní vlastnictví, musí se v její rozvaze objevit také zásoby, což podle společnosti Starbucks také vysvětluje, proč SMBV vytvořila rezervy pro případ zastarávání zásob, kompenzované podle předběžné dohody se SMBV.
- (190) Pokud jde o vybranou metodu pro stanovení převodních cen, definuje společnost Starbucks úlohu společnosti Alki LP ve vztahu k úloze SMBV, ačkoli to zpráva o stanovení převodních cen neuvádí. Společnost Starbucks argumentuje, že jelikož se SMBV zapojuje pouze do plnění činností v oblastech pražení, balení a podpůrných logistických a administrativních služeb, zatímco Alki LP poskytuje cenné duševní vlastnictví na základě licence a nese podnikatelské riziko, je SMBV nejméně komplexním subjektem. Z tohoto důvodu transakční metoda čistého rozpětí představuje nejvhodnější metodu pro stanovení převodních cen. Společnost Starbucks tvrdí, že neexistují žádné srovnatelné transakce podobné ujednání mezi společnostmi Alki LP a SMBV, a proto by metoda CUP nebyla pro účely stanovení převodních cen vhodná. V každém případě musí nizozemský správce daně zahájit přezkum převodních cen na základě metody, kterou si zvolil daňový poplatník.
- (191) Společnost Starbucks připomíná, že uplatňování jakékoli metody pro stanovení převodních cen produkuje celou řadu číselných údajů, jež by mohly být stejně obhajitelné, jelikož stanovování převodních cen není exaktní vědou a jakákoli analýza převodních změn přinese v podstatě rozpětí tržních výsledků a závěr o *nějaké* tržní ceně, a nikoli o *jedné konkrétní* tržní ceně.
- (192) Pokud jde o úpravy, účelem úprav je zohlednit důležité rozdíly mezi funkčními profily společnosti SMBV a srovnatelných společností, které byly zahrnuty do vzorku za účelem nalezení náležité tržní odměny. Podle společnosti Starbucks byly tyto úpravy vhodné, v určitých aspektech konzervativní a zcela jistě nepodhodnotily odměnu SMBV za vykonávané funkce. Za účelem dalšího zdůvodnění přiměřenosti [9–12] % přírážky požádala společnost Starbucks [daňového poradce], aby provedl srovnání skutečných výsledků společnosti SMBV se skutečnými výsledky srovnatelných společností v období 2008–2012. Tato zpětná analýza ukazuje, že [9–12] % přírážka

⁽⁸⁷⁾ Rozhodnutí Komise 2009/809/ES ze dne 8. července 2009 o režimu *groepsrentebox*, který hodlá zavést Nizozemsko (C 4/07 (ex N 465/06)) (Úř. věst. L 288, 4.11.2009, s. 26).

snadno zapadá do patřičných rozpětí. To dále potvrzuje tržní povahu metodiky pro stanovení převodních cen uplatněné ve vztahu k SMBV v souladu s předběžnou dohodou uzavřenou s nizozemským správcem daně. Společnost Starbucks rovněž požádala [právní firmu] o druhé stanovisko ohledně toho, zda zpráva o stanovení převodních cen z roku 2007 náležitě uplatnila princip tržního odstupu. [Právní firma] neprovedla vlastní faktické šetření, avšak přezkoumala zprávu o stanovení převodních cen a dokumenty, které měl k dispozici daňový poradce. Došla k závěru, že princip tržního odstupu byl na transakce společnosti SMBV uvnitř skupiny uplatněn náležitým způsobem.

- (193) Podobně jako Nizozemsko argumentuje i společnost Starbucks, že Komise neurčila správně referenční rámec. Tvrdí, že referenčním systémem by měl být nizozemský systém daní právnických osob, konkrétně čl. 8b odst. 1 zákona CIT, výnos a administrativní praxe nizozemského správce daně. Podle obou stran by se obava ze státní podpory mohla vyskytnout pouze v případě, že by se předběžná dohoda se SMBV odchýlila od běžného výkladu a uplatňování principu tržního odstupu v Nizozemsku. Společnost Starbucks navíc uvádí, že chybí určení referenční skupiny daňových poplatníků, a argumentuje, že spřízněné a nespřízněné společnosti se ne vždy nacházejí ve srovnatelné právní a faktické situaci ⁽⁸⁸⁾. A konečně společnost Starbucks kritizuje přístup Komise za to, že je v rozporu s „přístupem založeným na převaze obsahu nad formou“ nizozemského správce daně.
- (194) Ve svých podáních v odpovědi na žádost Komise o informace od její konkurence vyjádřila společnost Starbucks stanoviska uvedená v 151. až 154. bodě odůvodnění. Společnost Starbucks dále uvedla, že Komise nemůže ke svému hodnocení používat informace, které jsou staršího data než předběžná dohoda se SMBV.
- (195) Dne 24. července 2015 předložila společnost Starbucks zprávu od [manažerské konzultantské firmy], vypracovanou v reakci na její žádost o analýzu modelů odměňování za výrobní a logistické/administrativní služby. Společnost Starbucks uvádí, že tato zpráva podporuje její postoj ohledně modelu odměňování i vybraného ukazatele úrovně zisku ⁽⁸⁹⁾.

5.2. Nizozemské sdružení daňových poradců (Nederlandse Orde van Belastingadviseurs)

- (196) NOB argumentuje, že rozhodování o tom, zda konkrétní daňové zacházení s daňovým poplatníkem podle předběžné dohody představuje státní podporu, by mělo vycházet z nizozemských právních předpisů, administrativní praxe a uplatňování principu tržního odstupu v době, kdy předběžná dohoda vstoupila v platnost. Tvrdí také, že podle výnosu nizozemský správce daně neuplatňuje „pravidlo nejlepší metody“ (tj. nepožaduje, aby byla pro výpočet daňového základu použita nejlepší metoda) a že výsledkem uplatnění principu tržního odstupu je obvykle tržní rozpětí namísto jediné tržní ceny. NOB konstatuje, že odkaz na obezřetný nezávislý tržní hospodářský subjekt v rozhodnutí o zahájení řízení zavádí, jak se zdá, nový druh standardu EU nad rámec směrnice OECD týkající se posuzování tržní povahy podkladového ujednání. Žádá o potvrzení, že Komise jako referenční rámec použije domácí právní systém, nikoli jiný standard. Dále argumentuje, že daňoví poplatníci by měli oprávněně očekávat, že předběžné dohody, které se uzavírají na základě vnitrostátního výkladu domácích právních předpisů, nepředstavují státní podporu.

5.3. Společnost VNO-NCW

- (197) Společnost VNO-NCW vyjadřuje své obavy ohledně uplatňování testu obezřetného nezávislého tržního hospodářského subjektu a naléhavě žádá, aby byla jako referenční systém pro posouzení selektivnosti použita vnitrostátní uplatňovaná pravidla pro stanovení převodních cen. Argumentuje, že uplatnění principu tržního odstupu obvykle přináší namísto jediné tržní ceny tržní rozpětí.

⁽⁸⁸⁾ Opírá se opět o rozhodnutí 2009/809/ES.

⁽⁸⁹⁾ Podle zprávy je rozpětí u COGS zaručeno pouze v případech, kdy je poskytovatel služby odpovědný za oblasti, jako jsou vývoj produktů/výzkum a vývoj, strategické plánování dodavatelského řetězce, činnosti strategického zásobování a tvorba příjmů (tj. marketing, tvorba cen a vytváření poptávky), a rovněž podstupuje a řídí související rizika. Podle společnosti Starbucks SMBV tyto funkce nevykonává. Zpráva dále uvádí, že funkce, jako jsou každodenní plánování, nestrategické zásobování, převody, zpracování objednávek, skladová činnost/logistika a fakturace bez obchodních rizik v souvislosti s dotčenými produkty zaručuje pouze rozpětí u vlastních provozních nákladů poskytovatele služeb.

5.4. Společnost ATOZ

- (198) Hlavní argument společnosti ATOZ souvisí s právním základem rozhodnutí o zahájení řízení. Podle společnosti ATOZ rozhodnutí nerozlišuje, zda se cenová dohoda obsažená v předběžné dohodě se SMBV odchyľuje od nizozemské administrativní praxe, od obvyklé praxe jakéhokoli jiného daňového orgánu nebo od norem OECD, ale pouze dochází k závěru, že nedodržuje princip tržního odstupu. ATOZ argumentuje, že Komise zřejmě zastává názor, že existuje objektivní norma tržního odstupu, která se opírá o principy OECD a je nějakým způsobem zakotvena v právu EU, jež je nadřazeno vnitrostátnímu právu a praxi členských států. Avšak podle společnosti ATOZ by Komise měla zvážit, zda je předběžná dohoda se SMBV v souladu s nizozemským právem. Tvrdí, že přístup Komise mimo jiné vytváří právní nejistotu mezi nadnárodními společnostmi.

5.5. Společnost Oxfam

- (199) Společnost Oxfam vyjádřila ve svých připomínkách podporu šetření Komise a vybídla Komisi k navýšení své vyšetřovací kapacity, a to i s ohledem na skutečnost, že může být lépe než vnitrostátní orgány schopna strukturálně posoudit postupy daňového rozhodování členských států. Vyzývá Komisi, aby zajistila přijetí náležitých sankcí v případech, kdy jsou potvrzeny selektivní výhody, a k tomu, aby byly škodlivé daňové postupy rychle odstraněny.

5.6. Společnost BAK

- (200) Společnost BAK podporuje argumenty Komise uvedené v rozhodnutí o zahájení řízení a argumentuje, že obecně vzato tyto druhy smluv a právních struktur snižují celosvětově zaplacené daně, což má negativní důsledky pro spotřebitele i zaměstnance.

6. PŘIPOMÍNKY SPOLEČNOSTI X

- (201) Společnost X, která nechce odhalit svou totožnost, poskytla Komisi připomínky v reakci na rozhodnutí o zahájení řízení. Podle této společnosti by na základně jejího hodnocení jako konkurenta společnosti Starbucks byla hodnota přidaná zelené kávě procesem pražení (pražení a balení, bez ohledu na náklady na balicí materiál) v průměru rovna 13–17 % nákladů na zelenou kávu v případě pražené a mleté kávy nebo zrnkové kávy. Podle názoru uvedené společnosti by tyto úrovně byly použitelné na všechny distribuční kanály.

7. INFORMACE DODANÉ KONKURENTY SPOLEČNOSTI STARBUCKS V REAKCI NA ŽÁDOST O INFORMACE OD KONKURENCE

7.1. Společnosti kontaktované Komisí v souvislosti s žádostí o informace od konkurence

- (202) Jak je vysvětleno v 20. bodě odůvodnění, obrátila se Komise na čtyři konkurenty společnosti Starbucks, aby jí poskytli tržní informace o svém obchodním modelu a svých činnostech vytvářejících hodnotu a Komise tak mohla dokončit své posouzení předběžné dohody se SMBV. Těmito čtyřmi konkurenty byly společnosti Y, Dallmayr, Nestlé a Melitta. Výběr těchto čtyř společností vycházel z úvahy, že všechny společnosti působí v segmentu pražení kávy a že vzhledem k tomu, že jsou společnostmi ve skupině, mohou poskytnout náhled do organizace činností pražení kávy v integrované společnosti.

7.2. Dallmayr

- (203) Společnost Dallmayr odpověděla na žádost Komise o tržní informace v dopise ze dne 27. dubna 2015.
- (204) Společnost Dallmayr informovala Komisi, že pražení kávy je prováděno buď jako samostatná obchodní činnost, nebo jako činnost vertikálně začleněná do společnosti. Větší společnosti obvykle provádějí pražení interně. Funkce nákupu je zpravidla začleněna do funkce pražení. Společnost Dallmayr nezajišťuje funkci pražení prostřednictvím externího subjektu.
- (205) Společnost Dallmayr považuje úhradu licenční platby třetí stranou, která poskytuje služby pražení, za spíše neobvyklou. Ve skutečnosti by očekávala, že zákazník bude platit pražírnu, nikoli naopak.

7.3. Nestlé

- (206) Společnost Nestlé odpověděla na žádost Komise o tržní informace v dopise ze dne 20. května 2015. Uvedla, že třemi složkami důležitými při tvorbě hodnoty kávy jsou kvalita (typ zrn), tmavost (dosažená pražením) a jemnost umletí. Rovněž uvedla, že funkcí pražení nepověřuje externí subjekt, a ani by tak neučinila vzhledem k důležitosti, kterou má pražení pro rozvinutí chuti produktu.

7.4. Melitta

- (207) Společnost Melitta odpověděla na žádost Komise o tržní informace v dopise ze dne 26. května 2015. Uvedla situace, za nichž by mohla pověřit pražením kávových zrn externí subjekt. Jedná se o tyto situace: i) když nemá ve svém závodě strojní zařízení pro výrobu zvláštních typů produktů, jako jsou specifické formáty balení nebo kapsle, ii) když v jejím závodě není k dispozici strojní zařízení na výrobu rozpustné kávy a (iii) když prodeje překročí kapacitu pražení a balení, kterou má k dispozici ve svém závodě. V posledním uvedeném případě jsou při pražení a balení zajišťovaných externím subjektem z důvodu kapacitních omezení zelená kávová zrna od společnosti Melitta posílána dodavateli, který praží a balí kávu do podoby hotového produktu. Tento hotový produkt je poté dodán společnosti Melitta. Taková smlouva platila pro téhož dodavatele po řadu let.
- (208) Aby byla zajištěna kvalita a chuť hotového produktu, poskytuje Melitta třetí straně, kterou pražením pověřuje, buď předpisy křivky pražení nebo definované chuťové profily.
- (209) Smluvní ujednání nepředpokládá žádné licenční platby hrazené společností Melitta při pražení u externího subjektu.

7.5. Společnost Y

- (210) Společnost Y odpověděla na žádost Komise o tržní informace v dopise ze dne 27. dubna 2015. Komise požádala o vyjasnění v dopise ze dne 11. května 2015, na který společnost Y odpověděla dne 21. května 2015.
- (211) Společnost Y nezajišťuje funkci pražení kávy prostřednictvím třetích stran. Pražení je zajišťováno společností ze skupiny, kterou společnost Y určila jako výrobce na zakázku. Tato pražírna neplatí žádnou licenční platbu za používání duševního vlastnictví či know-how používaného v procesu pražení.
- (212) Společnost platí licenční poplatky za používání IT systémů. Pro odměnu společnosti ze skupiny, klasifikované společností Y jako výrobce na zakázku, představují nákladovou základnu výrobní náklady vyjma nákladů na suroviny. Výrobními náklady jsou především energie, odpisy u strojů (například pražicí a balicí linky), personální náklady, náklady na IT a údržba zařízení.

8. PŘIPOMÍNKY NIZOZEMSKA K PŘIPOMÍNKÁM TŘETÍCH STRAN, K PŘIPOMÍNKÁM SPOLEČNOSTI X A K ODPOVĚDÍM NA ŽÁDOST O INFORMACE OD KONKURENCE

8.1. Připomínky Nizozemska k připomínkám třetích stran

- (213) V dopisech ze dne 20. a 26. dubna 2015 vyjádřilo Nizozemsko svůj naprostý souhlas s připomínkami společností Starbucks, NOB, VNO-NCW a ATOZ. Pokud jde o připomínky společnosti Oxfam, Nizozemsko uvedlo, že se jedná o připomínky ke škodlivé daňové konkurenci obecně, které nezkoumají konkrétně případ společnosti SMBV. Nizozemsko pokládá tvrzení společnosti BAK za nesprávná, a zdržuje se tudíž jejich komentování.

8.2. Připomínky Nizozemska k připomínce společnosti X

- (214) V dopise ze dne 11. března 2015 Nizozemsko uvedlo, že na připomínky společnosti X nemůže poskytnout věcnou odpověď, jelikož Nizozemsku nebyla poskytnuta funkční analýza a referenční systém anonymního konkurenta.

8.3. Přípomínky Nizozemska k připomínkám společnosti Dallmayr a společnosti Y

- (215) V dopise ze dne 27. května 2015 poskytlo Nizozemsko své připomínky k tržním informacím od společnosti Dallmayr a společnosti Y. Obecně Nizozemsko konstatuje, že funkční analýza a smluvní ujednání chybějí, a tudíž je porovnání velmi složité, neboť ani jedna z uvedených stran nepověřuje funkcí pražení nezávislou třetí stranu.
- (216) Pokud jde o společnost Dallmayr, Nizozemsko uvádí, že definice pražení od společnosti Dallmayr zahrnuje více než jen pražení kávy, jelikož je do funkce pražení začleněna funkce nákupu. Nizozemsko dále argumentuje, že společnost SMBV neprovádí prodejní činnosti ve vztahu ke kávě a nekávovým produktům, zatímco Dallmayr má v tomto bodě odlišnou organizaci. Dále Nizozemsko argumentuje, že v rámci vztahu klient-dodavatel společnosti Dallmayr se odměna řídí hmotností a cenou zelených kávových zrn, což dodavatele vystavuje riziku míry obsazení, přičemž toto není případ společnosti SMBV.
- (217) Pokud jde o společnost Y, Nizozemsko konstatuje, že pražení kávy je pokládáno za rutinní funkci a že pražírna je odměňována na základě nákladů plus rozpětí, přičemž náklady na zelená kávová zrna tvoří součást nákladové základny. Podle Nizozemska je tento přístup plně v souladu s předběžnou dohodou se SMBV.

8.4. Přípomínky Nizozemska k připomínkám společnosti Nestlé

- (218) Pokud jde o společnost Nestlé, Nizozemsko uvádí, že všechny tři složky, které vytvářejí hodnotu kávy podle Nestlé, jsou zajišťovány jinými zahraničními společnostmi ze skupiny Starbucks, nikoli společností SMBV (nákup a kontrolu kvality kávových zrn vykonává SCTC, křivky pražení poskytuje společnost Alki LP a mletí provádějí kavárny Starbucks).

8.5. Přípomínky Nizozemska k připomínkám společnosti Melitta

- (219) Pokud jde o společnost Melitta, Nizozemsko konstatuje, že tři situace, za nichž je funkcí pražení kávy pověřován externí subjekt, které společnost Melitta popisuje, se od situace společnosti SMBV do určité míry liší. V první a třetí situaci spočívá podobnost v tom, že funkce nákupu rovněž není prováděna výrobcem, avšak podle Nizozemska je rozdíl v délce smlouvy o pražení (roční smlouva v porovnání se smlouvou o pražení na 50 let) a riziku míry obsazení (které by podle Nizozemska bylo v porovnání s úrovní společnosti Melitta na úrovni společnosti Alki LP). Druhou situaci považuje Nizozemsko za příliš odlišnou na to, aby bylo možné provést srovnání, jelikož se týká nejen pražení kávových zrn, ale i výroby produktů „vše v jednom“.

8.6. Přípomínky Nizozemska k dopisům společnosti Starbucks ze dne 13. dubna, 29. května 2015, 10. a 11. září 2015 a 23. září 2015

- (220) V dopise ze dne 19. června 2015 poskytlo Nizozemsko své připomínky k tržním informacím od společnosti Starbucks. V těchto připomínkách Nizozemsko zopakovalo své prohlášení, že podle jeho názoru by měl být správným referenčním rámcem nizozemský vnitrostátní daňový systém, zejména pak článek 8b zákona CIT z roku 1969 a výnos. Argumentuje, že článek 8b a výnos se vždy uplatňují na transakce ve skupině, ať už společnost požádala o předběžnou dohodu či nikoli. Kromě toho Nizozemsko uvádí, že transakční metoda čistého rozpětí je z mezinárodního hlediska nejběžnější používanou metodou a že Nizozemsko neuplatňuje pravidlo nejlepší metody. Argumentuje také, že výhoda transakční metody čistého rozpětí spočívá v tom, že země musí pouze jednostranně zvážit převodní cenu, a že případná vyšší nebo nižší převodní cena zelených kávových zrn by neovlivnila daňový základ společnosti SMBV, neboť náklady na kávová zrna jsou vyloučeny z nákladové základny, na niž se rozpětí uplatňuje.
- (221) Ve svém dopise ze dne 25. září 2015 Nizozemsko zopakovalo své prohlášení o tom, že SMBV by měla být pokládána za výrobce s nízkorizikovým profilem, v nichž se opíralo o zprávu o stanovení převodních cen, smluvní vztahy mezi společností SMBV a jejími protistranami i skutečné chování společnosti SMBV. Nizozemsko dále argumentuje, že v Nizozemsku je obvyklou praxí, že jedinečné funkce, jako jsou kombinace držení nehmotných aktiv a podstupování podnikatelského rizika, nelze srovnávat, a tudíž je logické, že se licenční platby vypočítají jako zbytek. Podle Nizozemska podporují jeho prohlášení o tom, že předběžná dohoda se SMBV je tržní a plně v souladu se směrnicí OECD, druhé stanovisko vypracované [právníkou firmou] (předložené již dříve, viz 192. bod odůvodnění), podání společnosti Y⁽⁹⁰⁾, analýza citlivosti vyhotovená Nizozemskem

⁽⁹⁰⁾ V případě společnosti Y se přírážka uplatňuje pouze u provozních výdajů.

(předložena již dříve, viz 178. bod odůvodnění) a různé články daňových odborníků. Ačkoli podle Nizozemska nelze metodu CUP uplatnit na situaci společnosti SMBV, analýza typu CUP u smluv mezi společností Starbucks a třetími stranami o pražení kávy nebo společné výrobě kávových produktů (viz 152. bod odůvodnění) podle Nizozemska ukazuje, že licenční platby od společnosti SMBV pro Alki LP nebyly příliš vysoké ⁽⁹¹⁾.

- (222) Ve svém dopise ze dne 7. října 2015 zopakovalo Nizozemsko svůj argument, že metoda CUP není použitelná na licenční platby společnosti SMBV společnosti Alki LP. Kromě toho Nizozemsko uvádí, že cena placená společností SMBV za zelená kávová zrna společnosti SCTC by byla tržní, a to na základě skutečnosti, že [nepřidružená výrobní společnost č. 2] hradila podle své smlouvy se společností Starbucks vyšší cenu za zelená kávová zrna než SMBV. A konečně, Nizozemsko poskytlo finanční informace o 11 společnostech z různých členských států Unie registrovaných pod kódem NACE „Zpracování čaje a kávy“, s tím, že všechny tyto společnosti mají v celku podobnou nižší ziskovost oproti SMBV a že některé z těchto společností se dokonce několik finančních období nachází ve ztrátě.

9. POSOUZENÍ NAPADENÉHO OPATŘENÍ

9.1. Existence podpory

- (223) Podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem.
- (224) Podle ustálené judikatury platí, že k tomu, aby mohlo být opatření kvalifikováno jako podpora ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, musí být splněny všechny podmínky uvedené v tomto ustanovení ⁽⁹²⁾. Je tedy jednoznačně prokázáno, že k tomu, aby opatření mohlo být kvalifikováno jako státní podpora ve smyslu uvedeného ustanovení, musí se zaprvé jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků, zadruhé tento zásah musí být způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy, zatřetí musí selektivně zvýhodňovat určitý podnik a začtvrté musí (potenciálně) narušovat hospodářskou soutěž ⁽⁹³⁾.
- (225) Pokud jde o první podmínku pro to, že se jedná o podporu, předběžnou dohodu se SMBV uzavřel nizozemský správce daně (*Belastingdienst*), který je součástí veřejné správy Nizozemska. Součástí této předběžné dohody je, že nizozemský správce přijímá přidělení zisku navržené společností Starbucks, na jehož základě společnost SMBV každoročně určuje svou daňovou povinnost týkající se daně z příjmu právnických osob vůči Nizozemsku. Předběžnou dohodu se SMBV proto lze přičíst Nizozemsku.
- (226) Pokud jde o financování předmětného opatření ze státních prostředků, zastává Soudní dvůr trvale názor, že opatření, jímž orgány veřejné moci udělují určitým podnikům osvobození od daní, které sice nezahrnuje pozitivní převod státních prostředků, avšak staví osoby, jichž se týká, do výhodnější finanční situace než ostatní daňové poplatníky, představuje státní podporu ⁽⁹⁴⁾. V následujících bodech Komise prokáže, že předběžná dohoda se SMBV vedla ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV v Nizozemsku v důsledku výjimky z daně, kterou by společnost SMBV podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob jinak byla povinna zaplatit. Předběžná dohoda se SMBV by tudíž měla být považována za dohodu, která způsobuje ztrátu státních prostředků, neboť jakékoli snížení daně pro společnost SMBV vede ke ztrátě daňových příjmů, které by jinak byly Nizozemsku k dispozici.
- (227) Pokud jde o druhou podmínku pro to, že se jedná o podporu, společnost SMBV je součástí skupiny Starbucks, subjektu činného v celosvětovém měřítku, který působí ve všech členských státech Unie, takže jakákoli podpora

⁽⁹¹⁾ Ačkoli většina třetích stran vykonává vedle pražení další specifické činnosti, nese podnikatelské riziko nebo vlastního duševní vlastnictví, které si tyto strany vyvinuly samy, jsou podle Nizozemska poplatky, které tyto třetí strany platí společnosti Starbucks (ať už ve formě vyšší kupní ceny kávových zrn nebo ve formě licenční platby za výnos) na podobných úrovních jako u společnosti SMBV. Podle Nizozemska by nicméně bylo možné z důvodu komplexnějšího profilu některé ze třetích stran očekávat nižší poplatky nebo ceny.

⁽⁹²⁾ Věc C-399/08 P *Komise v. Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, bod 38 a citovaná judikatura.

⁽⁹³⁾ Věc C-399/08 P *Komise v. Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, bod 39 a citovaná judikatura.

⁽⁹⁴⁾ Viz spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P *Komise v. vláda Gibraltarů a Spojeného království*, ECLI:EU:C:2011:732, bod 72 a citovaná judikatura.

v její prospěch je způsobilá ovlivnit obchod uvnitř Unie. Podobně se má za to, že opatření provedené státem narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž, pokud může posílit soutěžní postavení příjemce ve vztahu k ostatním podnikům, s nimiž soutěží⁽⁹⁵⁾. Pokud předběžná dohoda se SMBV osvobozuje společnost SMBV od daňové povinnosti, kterou by jinak podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob byla povinna zaplatit, tato předběžná dohoda narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž posílením její finanční situace, takže je v tomto případě splněna také čtvrtá podmínka pro stanovení toho, že se jedná o podporu.

- (228) Pokud jde o třetí podmínku pro to, že se jedná o podporu, Komise v 252. bodě odůvodnění a dále prokáže, proč má za to, že předběžná dohoda se SMBV poskytuje selektivní výhodu společnosti Starbucks v tom smyslu, že v Nizozemsku vede ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV v důsledku výjimky z daně, kterou by společnost SMBV byla povinna zaplatit podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob, a proto jsou splněny všechny podmínky, aby mohlo být stanoveno, že se jedná o podporu podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

9.2. Existence selektivní výhody

- (229) Podle ustálené judikatury „čl. 107 odst. 1 Smlouvy ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu je vnitrostátní opatření takové povahy, že zvýhodňuje 'určité podniky nebo určitá odvětví výroby' vůči ostatním, kteří se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pokud je tomu tak, dotyčné opatření splňuje podmínku selektivity“⁽⁹⁶⁾.
- (230) V případech týkajících se daní Soudní dvůr vypracoval k určení toho, zda je konkrétní daňové opatření selektivní, analýzu sestávající ze tří kroků⁽⁹⁷⁾. Zaprvé je obecný nebo běžný daňový režim, který je použitelný v daném členském státě, určen jako „referenční systém“. Zadruhé se určí, zda předmětné daňové opatření představuje výjimku z tohoto systému v tom smyslu, že činí rozdíl mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí s ohledem na cíle charakteristické pro tento systém ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pokud opatření představuje výjimku z referenčního systému, pak se ve třetím kroku analýzy určí, zda je dané opatření oprávněné vzhledem k povaze nebo obecnému režimu referenčního systému. Daňové opatření, které představuje výjimku z uplatňování referenčního systému, může být oprávněné, pokud příslušný členský stát prokáže, že toto opatření přímo vyplývá ze základních nebo hlavních zásad tohoto daňového systému⁽⁹⁸⁾. Je-li tomu tak, není daňové opatření selektivní. Důkazní břemeno v tomto třetím kroku nese členský stát.

9.2.1. Určení referenčního systému

9.2.1.1. Referenční systém tvoří obecný nizozemský systém daně z příjmu právnických osob.

- (231) Pro účely analýzy selektivity referenční systém zpravidla sestává z uceleného souboru pravidel, která se na základě objektivních kritérií uplatňují vůči všem podnikům, jež spadají do působnosti systému definované jeho cíli.
- (232) V tomto případě Komise považuje za referenční systém obecný nizozemský systém daně z příjmu právnických osob, jehož cílem je zdanění zisků všech společností podléhajících zdanění v Nizozemsku⁽⁹⁹⁾. Společnosti usazené v Nizozemsku jsou rezidentními daňovými poplatníky⁽¹⁰⁰⁾ a dani z příjmu právnických osob podléhají jejich příjmy dosažené v celosvětovém měřítku⁽¹⁰¹⁾. Společnosti, které nejsou v Nizozemsku usazené

⁽⁹⁵⁾ Věc 730/79 *Phillip Morris*, ECLI:EU:C:1980:209, bod 11. Spojené věci T-298/97, T-312/97 atd. *Alzetta*, ECLI:EU:T:2000:151, bod 80.

⁽⁹⁶⁾ C-172/03 *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130, bod 40.

⁽⁹⁷⁾ Spojené věci C-78/08 až C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417.

⁽⁹⁸⁾ Spojené věci C-78/08 až C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417, bod 65.

⁽⁹⁹⁾ Viz též C-78/08 až C-80/08 *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417, bod 50.

⁽¹⁰⁰⁾ Článek 2 zákona CIT z roku 1969.

⁽¹⁰¹⁾ Standardní sazba podle zákona CIT činí 25 %. Existují dvě příjmové kategorie. Pro první příjmovou kategorii se zdanitelným příjmem do 200 000 EUR platí nižší sazba 20 %.

(nerezidentní společnosti), podléhají zdanění ve vztahu k jejich příjmům z nizozemských zdrojů ⁽¹⁰²⁾. To, zda je společnost pro daňové účely považována za usazenou v Nizozemsku, se posuzuje na základě skutkových okolností. Důležitým faktorem při tomto posuzování je mimo jiné místo skutečného řízení a umístění ústředí. Podle zákona CIT jsou všechny společnosti založené podle nizozemského práva považovány za nizozemské rezidenty ⁽¹⁰³⁾.

- (233) Podle článku 3.25 zákona o dani z příjmu z roku 2001 (*Wet inkomstenbelasting 2001*), který se prostřednictvím článku 8 zákona CIT z roku 1969 vztahuje také na plátce daně z příjmu právnických osob, musí být roční zdanitelné zisky určeny v souladu se zásadami řádných postupů v podnikání a jednotným způsobem, nezávisle na pravděpodobném výsledku ⁽¹⁰⁴⁾. Podle řádných postupů v podnikání mohou být např. poskytnuty úlevy na nerealizované ztráty, zatímco k dosud nerealizovaným ziskům se přihlížet nemusí.
- (234) Zdanitelné zisky zpravidla odpovídají účetním ziskům zohledněným ve výkazu zisků a ztrát. Lze však provádět úpravy na základě konkrétních daňových ustanovení týkajících se například použitelných daňových pobídek, osvobození od daně, úpravy daňových důsledků transakcí, jež neproběhly za obvyklých tržních podmínek, a použití různých pravidel pro odpisování v souladu s daňovými a účetními zásadami ⁽¹⁰⁵⁾.
- (235) Určení zdanitelných zisků v případě neintegrováných domácích samostatných společností, které obchodují na trhu, je jednoduché, jelikož vychází z rozdílu mezi příjmy a náklady na konkurenčním trhu, avšak v případě společností integrovaných ve skupinách, jako je Starbucks, je při určování zdanitelných zisků nutné vycházet z odhadů. Samostatné neintegrované společnosti mohou jako výchozí bod pro určení daňového základu, na nějž se uplatní nizozemská daň z příjmů právnických osob, použít své účetní zisky, neboť tyto zisky závisejí na cenách vstupů získaných a výrobků a služeb prodaných danou společností, které diktuje trh. Naproti tomu integrovaná společnost, která obchoduje se společnostmi z téže skupiny podniků, musí k určení svých zdanitelných zisků nejprve odhadnout ceny používané při těchto transakcích uvnitř skupiny, přičemž tento odhad provádí stejná společnost kontrolující skupinu, namísto toho, aby byl diktován trhem.
- (236) Tento rozdíl při určování zdanitelných příjmů neintegrováných společností, tj. těch, které nepatří do žádné skupiny podniků a jsou tedy „samostatné“, a integrovaných společností, tj. těch, které patří do určité skupiny podniků, však nemá žádný vliv na cíl nizozemského systému daně z příjmu právnických osob, jímž je zdanění zisků všech společností podléhajících zdanění v Nizozemsku, a to jak neintegrováných, tak integrovaných. Jelikož podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob jsou zisky všech společností usazených v Nizozemsku zdaňovány stejným způsobem, aniž by se rozlišovalo mezi společnostmi ve skupině a nekontrolovanými společnostmi, mělo by se na oba typy společností pohlížet tak, že se s ohledem na cíle vlastní tomuto systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci ⁽¹⁰⁶⁾. Jelikož cílem předběžné dohody se SMBV je určit daňový základ společnosti SMBV pro účely stanovení daně z příjmu právnických osob v rámci tohoto systému, je referenčním systémem, vůči němuž by měla být posuzována předběžná dohoda s cílem stanovit, zda byla společnost Starbucks poskytnuta selektivní výhoda, obecný nizozemský systém daně z příjmů právnických osob. Pro určení referenčního systému při analýze selektivity v projednávané věci tedy není podstatné, že se k určení zdanitelného zisku u integrovaných a neintegrováných společností nevyhnutelně dospělo různým způsobem.
- (237) To potvrzuje i čl. 8b odst. 1 zákona CIT z roku 1969 a výnos, který zavádí do nizozemského daňového práva princip tržního odstupu doporučený OECD. Ve své úvodní části výnos stanoví: „Politika Nizozemska týkající se uplatňování principu tržního odstupu v oblasti mezinárodního daňového práva je taková, že tento princip tvoří součást systému daňového práva Nizozemska v důsledku jeho začlenění do širší definice příjmu uvedené v oddíle 3.8 zákona o dani z příjmu z roku 2001.“ Oddíl 3.8 zákona o dani z příjmu z roku 2001 zní: „Zisk z podnikání je výše celkového

⁽¹⁰²⁾ Článek 3 zákona CIT z roku 1969 a kapitola III zákona CIT z roku 1969, podle které jsou zdaňovány nerezidentní společnosti: 1) příjmy právnických osob pocházející ze stálé provozovny nebo od stálého zástupce v Nizozemsku, 2) příjmy a kapitálové výnosy z nemovitého majetku nacházejícího se v Nizozemsku, 3) příjmy a kapitálové výnosy z práv těžby a využívání přírodních zdrojů nacházejících se v Nizozemsku, 4) veškeré odměny spojené s výkonem funkce ředitele rezidentního subjektu, 5) příjmy z práv na zisky podniků (kromě dluhopisů a akcií), jejichž vedení se nachází v Nizozemsku, a 6) příjmy a kapitálové výnosy z dluhopisů spojených s podstatnou účastí.

⁽¹⁰³⁾ Ustanovení čl. 2 odst. 4 zákona CIT z roku 1969.

⁽¹⁰⁴⁾ Z originálu v nizozemském jazyce: „De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.“

⁽¹⁰⁵⁾ Kapitola II a III zákona CIT z roku 1969.

⁽¹⁰⁶⁾ Obecně se má za to, že všechny podniky dosahující příjmu se z hlediska přímého zdanění společností nacházejí v podobné právní a skutkové situaci.

přínosu, který je pod jakýmkoli názvem a v jakékoli formě získán z podnikání.“ Výnos tak prostřednictvím odkazu na oddíl 3.8 zákona o dani z příjmu z roku 2001 a koncepcie příjmů a zisku „pod jakýmkoli názvem a v jakékoli formě získaných z podnikání“ nijak nerozlišuje mezi příjmy a zisky dosaženými společností ve skupině nebo samostatnou společností.

- (238) Podle Nizozemska a společnosti Starbucks Komise již dříve – ve svém rozhodnutí ve věci *Groepsrentebox* ⁽¹⁰⁷⁾ – rozhodla, že skupiny a nekontrolované společnosti nepatří do stejného referenčního systému ⁽¹⁰⁸⁾. Z toho zřejmě vyvozují, že referenční systém pro posouzení selektivity může zahrnovat pouze společnosti, pro něž platí pravidla tvorby převodních cen, tj. společnosti ve skupinách.
- (239) Komise úvodem připomíná, že není vázána svou rozhodovací praxí. Každé potenciální opatření podpory musí být posuzováno samo o sobě podle objektivních kritérií uvedených v čl. 107 odst. 1 Smlouvy, takže i kdyby bylo prokázáno, že existuje rozdílná rozhodovací praxe, nemohlo by to ovlivnit zjištění v daném rozhodnutí ⁽¹⁰⁹⁾.
- (240) V každém případě však na rozdíl od toho, co tvrdí Nizozemsko a Starbucks, rozhodnutí o *Groepsrentebox* nepotvrzuje, že je-li provedeno daňové opatření ve prospěch integrované společnosti, musí se referenční systém nutně omezovat na tyto typy společností. Cíl daňového opatření, na jehož základě bylo přijato rozhodnutí o *Groepsrentebox*, kromě toho není srovnatelný s projednávanou věcí a závěry, jež Nizozemsko a Starbucks z tohoto rozhodnutí vyvozují, proto nelze na projednávanou věc uplatňovat.
- (241) Režim *Groepsrentebox* zavedly tehdy nizozemské orgány s cílem snížit rozdíly v daňovém zacházení při poskytování vlastního kapitálu a cizího kapitálu v rámci skupiny, a tím i omezit arbitráž mezi těmito dvěma formami financování v rámci skupiny ⁽¹¹⁰⁾. Komise ve svém konečném rozhodnutí poznamenala, že vzhledem k cíli opatření, jímž bylo omezit rozdíly v daňovém zacházení při poskytování vlastního kapitálu a cizího kapitálu v rámci skupiny, a tím omezit arbitráž mezi těmito dvěma formami financování v rámci skupiny, „musí společnosti ve skupině [a nikoli samostatné společnosti] řešit arbitráž mezi vlastními zdroji a dluhovým kapitálem v rámci své skupiny“ ⁽¹¹¹⁾. S ohledem na toto konstatování a na cíl režimu, jímž bylo „snížit motivaci k arbitráži mezi financováním kapitálovým vkladem a úvěrem a zajistit v tomto ohledu daňovou neutralitu“ ⁽¹¹²⁾, měla Komise za to, že referenční systém v uvedené věci má zahrnovat pouze společnosti podléhající dani z příjmu právnických osob, které se podílejí na finančních transakcích v rámci skupiny ⁽¹¹³⁾.
- (242) Naproti tomu cílem předběžné dohody se SMBV je určit základ daně společnosti SMBV, aby bylo možné z této částky vypočítat daňovou povinnost pro účely stanovení nizozemské daně z příjmu právnických osob. Zprvč by bylo možné argumentovat, že cíl, který sleduje rozhodnutí o *Groepsrentebox*, je platný pouze v rámci skupiny (neboť samostatné společnosti nečelí problému arbitráže mezi různými formami financování), avšak stanovení základu daně pro výpočet roční daňové povinnosti daně z příjmu právnických osob je stejně relevantní a použitelné pro subjekty, které jsou součástí skupiny, jako pro samostatné společnosti.
- (243) Zadruhé je sice pravda, že společnost SMBV poskytuje služby jiným společnostem ve skupině, a působí tak v rámci skupiny, avšak transakce, jež provádí, by rovněž mohly být prováděny mimo rámec skupiny. Společnost SMBV je pražírna kávy a distribuční společnost. Jak prokazují smlouvy, které předložila společnost Starbucks, jiné společnosti ze skupiny Starbucks tuto funkci zajišťují externě prostřednictvím třetích stran ⁽¹¹⁴⁾. Odpovědi na žádost o informace od konkurence kromě toho dále potvrzují, že pražení je externě zajišťováno prostřednictvím společností mimo skupinu ⁽¹¹⁵⁾. Činnosti společnosti SMBV tak mohou provádět nezávislé společnosti, a to nejen v rámci skupiny ⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹⁰⁷⁾ Rozhodnutí 2009/809/ES.

⁽¹⁰⁸⁾ Připomínky společnosti SMBV k rozhodnutí o zahájení řízení, oddíl 2.20.

⁽¹⁰⁹⁾ C-138/09 *Todaro Nunziatina & C.*, ECLI:EU:C:2010:291, bod 21.

⁽¹¹⁰⁾ Tento režim stanovil, že kladné saldo mezi úroky přijatými z úvěrů ve skupině a zaplacenými v rámci transakcí, jimiž se provádí financování uvnitř skupiny, se v té době nezdaňovalo běžnou sazbou daně z příjmu právnických osob ve výši 25,5 %, nýbrž podle daňového režimu pro úroky ve skupině sazbou 5 %.

⁽¹¹¹⁾ Rozhodnutí o *Groepsrentebox*, 85. bod odůvodnění.

⁽¹¹²⁾ Rozhodnutí o *Groepsrentebox*, 101. bod odůvodnění.

⁽¹¹³⁾ Rozhodnutí o *Groepsrentebox*, 107. bod odůvodnění.

⁽¹¹⁴⁾ Viz 148. až 150. bod odůvodnění.

⁽¹¹⁵⁾ Viz odpověď společnosti Melitta v 207. až 209. bodě odůvodnění.

⁽¹¹⁶⁾ Je však nutno poznamenat, že i kdyby se společnost SMBV podílela na transakcích, jimiž se provádí financování, nepovažovala by Komise rozhodnutí o *Groepsrentebox* za použitelné, neboť daňový režim pro úroky ve skupině na jedné straně a stanovení základu daně společnosti SMBV na straně druhé sledují různé cíle.

- (244) Komise proto dospěla k závěru, že referenčním systémem, vůči němuž by měla být posuzována předběžná dohoda se SMBV, je obecný nizozemský systém daně z příjmu právnických osob ve formě nizozemských pravidel pro daň z příjmu právnických osob (zákon CIT). Tento referenční systém konkrétně tvoří ucelený soubor pravidel, která se na základě objektivních kritérií uplatňují při zdaňování zisků samostatných společností, kde stanovení zdanitelného zisku obvykle odpovídá účetnímu zisku (který podléhá určitým úpravám na základě daňového práva), a stejně tak při zdaňování společností ve skupině, které pro rozdělení zisků používají převodní ceny. S ohledem na cíl vlastní tomuto systému by se oba typy společností – neintegrované i integrované společnosti – měly považovat za společnosti nacházející se v podobné skutkové a právní situaci.

9.2.1.2. Ustanovení čl. 8b odst. 1 zákona CIT a výnos nepředstavují vhodný referenční systém.

- (245) Nizozemsko se domnívá, že referenčním systémem by měl být výnos a že SMBV by tudíž měla být považována za společnost nacházející se ve podobné skutkové a právní situaci jako společnosti ve skupině, na něž se výnos vztahuje⁽¹¹⁷⁾. K prokázání existence selektivity by tedy bylo nutné předložit důkaz, že se společnosti SMBV dostalo odlišného zacházení ve srovnání s jinými subjekty ve skupině, které jsou daňovými rezidenty v Nizozemsku a na které se výnos vztahuje.
- (246) Komise tuto argumentaci nepřijímá.
- (247) Jak je vysvětleno v 236. bodě odůvodnění, cílem systému daně z příjmu právnických osob v Nizozemsku je zdanit zisky všech společností, jež spadají pod jeho daňovou pravomoc, bez ohledu na to, zda se jedná o integrované nebo neintegrované společnosti. Jak je vysvětleno v 232. bodě odůvodnění, vztahuje se nizozemská daň z příjmu právnických osob na zisky dosažené společnostmi usazenými v Nizozemsku v celosvětovém měřítku (pokud neplatí úmluva o daních), zatímco u nerezidentních společností včetně nizozemských poboček zahraničních společností se zdaňují pouze určité příjmy pocházející z nizozemských zdrojů.
- (248) Pokud by se – jak činí Nizozemsko – vycházelo z toho, že referenční systém zahrnuje pouze společnosti ve skupině, protože pouze ony musí při rozdělování zisku uplatňovat princip tržního odstupu, jak vyžaduje čl. 8b zákona CIT a výnos, zavedlo by se tím umělé rozlišování mezi společnostmi na základě jejich vnitřní struktury pro účely stanovení jejich zdanitelných zisků, což obecný nizozemský systém daně z příjmu právnických osob při zdaňování zisků společností spadajících pod jeho daňovou pravomoc neuznává. Smyslem výnosu ve skutečnosti je zajistit, aby se se společnostmi ve skupině i se samostatnými společnostmi zacházelo podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob podobným způsobem a aby byly zdaněny jejich zisky, které pocházejí z jejich činností, ať už jsou tyto činnosti uskutečňovány v rámci skupiny či nikoli.
- (249) Komise má za to, že cílem výnosu není a nemůže být zavedení zvláštních pravidel pro společnosti ve spojení, nýbrž vyjasnit uplatňování principu tržního odstupu podle čl. 8b odst. 1 zákona CIT s ohledem na směrnice OECD o převodních cenách, neboť výnos, jak Nizozemsko potvrdilo, je „zaměřen výlučně na aspekty, jejichž výklad směrnice OECD o převodních cenách ponechávají otevřené nebo tam, kde nejsou dostatečně jasné“. Smyslem pravidel stanovených výnosem proto je sladit daňové zacházení se společnostmi ve spojení a se společnostmi, které ve spojení nejsou, do té míry, že u transakcí mezi společnostmi ve spojení by měly být stanovovány tržní ceny a pro účely zdanění zisků daní z příjmu právnických osob by proto měly odrážet situaci společností, které ve spojení nejsou.
- (250) Komise se každopádně domnívá, že kdyby byla přijata argumentace Nizozemska a společnosti Starbucks, že výnos zavádí zvláštní pravidla pro integrované firmy, mohla by existence těchto zvláštních pravidel sama o sobě vést ke zjištění selektivity. V případech týkajících se daní existuje selektivita v případě, pokud členský stát zproští určitý podnik či podniky nebo určitou kategorii podniků povinnosti dodržovat obecné pravidlo, které platí pro všechny podniky nacházející se ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Existuje i v případě, kdy je zaveden zvláštní režim, jenž se od tohoto obecného pravidla odchyluje ve prospěch konkrétního podniku, avšak nikoli všech podniků nacházejících se ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Vzhledem k tomu, že Komise došla k závěru, že integrované a neintegrované společnosti se – pokud jde o zdanění jejich zisků podle nizozemské daně z příjmu právnických osob – nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, je tudíž vytvoření zvláštního režimu, který platí pouze pro integrované společnosti a který se odchyluje od obecných nizozemských pravidel pro daň z příjmu právnických osob, samo o sobě selektivní povahy, takže jakékoli zvýhodnění poskytnuté na základě tohoto režimu je selektivní povahy.

⁽¹¹⁷⁾ Připomínky Nizozemska k rozhodnutí o zahájení řízení, oddíl 3.2.

- (251) Komise tedy vyvozuje závěr, že v projednávané věci je referenčním systémem, vůči němuž by měla být posuzována předběžná dohoda se SMBV, obecný nizozemský systém daně z příjmu právnických osob, a to bez ohledu na to, zda je daň z příjmu právnických osob podle tohoto systému ukládána společností ve skupině nebo samostatným společností.

9.2.2. *Selektivní výhoda v důsledku výjimky z obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob*

- (252) Po stanovení, že referenčním systémem, vůči němuž by měla být posuzována předběžná dohoda se SMBV, je obecný nizozemský systém daně z příjmu právnických osob, je nezbytné zjistit, zda tato předběžná dohoda představuje výjimku z uvedeného referenčního systému vedoucí k nerovnému zacházení se společnostmi, které se ze skutkového a právního hlediska nacházejí v podobné situaci.
- (253) V souvislosti s tím se bude druhý krok analýzy selektivity, tedy zda daňové opatření představuje výjimku z referenčního systému, bude zpravidla shodovat s určením zvýhodnění, které bylo příjemci poskytnuto v rámci tohoto opatření. Pokud totiž daňové opatření vede k neoprávněnému snížení daňové povinnosti příjemce, který by jinak podle referenčního systému podléhal vyšší úrovni zdanění, představuje toto snížení zvýhodnění poskytnuté daňovým opatřením i výjimku z referenčního systému.
- (254) Podle Soudního dvora v případě opatření individuální podpory totiž, na rozdíl od režimu podpor, „*identifikace hospodářské výhody v zásadě umožňuje předpokládat její selektivitu*“⁽¹¹⁸⁾. Opatřením individuální podpory, které je určeno společnosti SMBV, je v tomto případě předběžná dohoda se SMBV, což podporuje metodiku stanovení jejího zdanitelného zisku v Nizozemsku na základě funkcí, jež vykonává v rámci skupiny Starbucks, který je následně zdaněn podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob.

9.2.3. *Selektivní výhoda vyplývající z odchýlení se od principu tržního odstupu*

- (255) Funkcí předběžné dohody v zásadě je předem stanovit uplatňování režimu obecného práva v určitém případě s ohledem na soubor konkrétních skutečností a okolností, které jsou pro daný případ specifické, na určité období a za předpokladu, že během uplatňování předběžné dohody nedojde k podstatné změně tohoto konkrétního souboru skutečností a okolností. Vychází-li předběžná dohoda z metody posuzování, která se neodůvodněně odchyluje od toho, co by vyplynulo z běžného uplatňování režimu obecného práva, má se za to, že poskytuje svému příjemci selektivní zvýhodnění, pokud toto selektivní zacházení vede ke snížení daňové povinnosti daného příjemce v dotčeném členském státě ve srovnání se společnostmi nacházejícími se v podobné skutkové a právní situaci.
- (256) Zvýhodněním podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy je jakýkoli hospodářská výhoda, kterou by podnik za běžných tržních podmínek, tj. bez zásahu státu, nezískal⁽¹¹⁹⁾. Pokud se v důsledku státního zásahu zlepší finanční situace podniku, jedná se o zvýhodnění. Takovéto zlepšení se prokazuje porovnáním finanční situace podniku v důsledku napadeného opatření s finanční situací tohoto podniku v případě, že by opatření nebylo provedeno⁽¹²⁰⁾. Zvýhodnění může spočívat v poskytnutí pozitivních hospodářských výhod i ve snížení nákladů, které obvykle zatěžují rozpočet podniku⁽¹²¹⁾.
- (257) Jak bylo vysvětleno v 42. a dalších bodech odůvodnění, uzavřením předběžné dohody se SMBV Nizozemsko akceptovalo metodiku stanovení zdanitelného zisku společnosti SMBV v Nizozemsku, kterou navrhl ve zprávě o stanovení převodních cen daňový poradce společnosti Starbucks, což společnosti SMBV umožňuje určovat svou daňovou povinnost daně z příjmu právnických osob v Nizozemsku každoročně po dobu platnosti předběžné dohody. Konkrétněji zpráva o stanovení převodních cen schválená předběžnou dohodou se SMBV stanoví – za situace, kdy neexistují transakce diktované trhem, které by existovaly u neintegrované nezávislé společnosti – zisk, jenž má být této společnosti ze skupiny Starbucks přisouzen, vyplývající z transakcí, jež uzavírá s ostatními společnostmi ze skupiny Starbucks.

⁽¹¹⁸⁾ Věc C-15/14 P *Komise v. MOL*, ECLI:EU:C:2015:362, bod 60; viz též věc T-385/12 *Orange v. Komise*, ECLI:EU:T:2015:117.

⁽¹¹⁹⁾ Věc C-39/94 *SFEI a další*, ECLI:EU:C:1996:285, bod 60; věc C-342/96 *Španělsko v. Komise*, ECLI:EU:C:1999:210, bod 41.

⁽¹²⁰⁾ Věc 173/73 *Itálie v. Komise*, ECLI:EU:C:1974:71, bod 13.

⁽¹²¹⁾ Viz například věc C-387/92 *Banco Exterior de Espana*, ECLI:EU:C:1994:100.

- (258) Soudní dvůr již dříve rozhodl, že snížení základu daně, které je výsledkem daňového opatření umožňujícího daňovému poplatníkovi využívat u transakcí uvnitř skupiny převodních cen, jež se nepodobají cenám, které by se uplatnily za podmínek volné hospodářské soutěže mezi nezávislými podniky jednajícími za srovnatelných okolností a za obvyklých tržních podmínek, přiznává tomuto daňovému poplatníkovi selektivní výhodu na základě toho, že jeho daňová povinnost podle režimu obecného práva je nižší než u nezávislých společností, které se při určování svého zdanitelného základu opírají o své účetní zisky ⁽¹²²⁾.
- (259) Ve svém rozsudku týkajícím se belgického daňového režimu koordinačních center ⁽¹²³⁾ Soudní dvůr posuzoval možnost napadnout rozhodnutí Komise, v němž se mimo jiné dospělo k závěru, že metoda k určení zdanitelných příjmů v rámci uvedeného režimu těmto centrům poskytovala selektivní výhodu ⁽¹²⁴⁾. Podle dotčeného režimu byly zdanitelné zisky určeny paušální částkou odpovídající procentu z celkové výše výdajů a provozních nákladů, z nichž byly vyloučeny náklady na zaměstnance a finanční poplatky. Podle Soudního dvora „za účelem přezkoumání, zda výpočet zdanitelných příjmů, jak je upraven v režimu koordinačních center, posledně uvedená zvýhodňuje, je namístě [...] porovnat uvedený režim a režim obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávajícímu své činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže.“ Soudní dvůr dále rozhodl, že „v důsledku toho vyloučení [nákladů na zaměstnance a finančních poplatků] z nákladů, jež slouží pro určení zdanitelných příjmů těchto center, způsobuje, že účtované ceny se nepodobají cenám, které by se uplatnily za podmínek volné hospodářské soutěže“ a jak Soudní dvůr shledal, „[toto vyloučení] může koordinační centra zvýhodňovat“ ⁽¹²⁵⁾.
- (260) Soudní dvůr tedy uznal, že daňové opatření, které vede k tomu, že společnost ve skupině využívá převodní ceny neodrážející ceny, které by se uplatnily za podmínek volné hospodářské soutěže, tj. ceny sjednané nezávislými podniky jednajícími za srovnatelných okolností a za obvyklých tržních podmínek, tuto společnost ve skupině zvýhodňuje, pokud vede ke snížení základu daně, a tím i její daňové povinnosti podle obecného režimu daně z příjmu právnických osob.
- (261) Zásada, že transakce mezi společnostmi v rámci skupiny by měly být odměňovány tak, jako by byly sjednány nezávislými společnostmi jednajícími za srovnatelných okolností a za obvyklých tržních podmínek, je všeobecně označována jako „princip tržního odstupu“. V rozsudku o belgických koordinačních centrech Soudní dvůr princip tržního odstupu podpořil coby měřítko pro stanovení toho, zda společnost ve skupině v důsledku daňového opatření, jež upravuje stanovování jejích převodních cen, a tím i základ daně, získává výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (262) Princip tržního odstupu má zajistit, aby transakce mezi společnostmi ve skupině byly pro daňové účely posuzovány podle výše zisku, který by vznikl, kdyby tytéž transakce prováděly nezávislé společnosti. Jinak by společnostem ve skupině – pokud jde o určení jejich zdanitelných zisků – bylo podle obecného režimu daně z příjmu právnických osob poskytnuto zvýhodněné zacházení, které pro nezávislé společnosti není dostupné a které by vedlo k nerovnému zacházení se společnostmi, jež se skutkově i právně nacházejí v podobné situaci, s ohledem na cíl takového režimu, jímž je zdanit zisky všech společností spadajících do jeho daňové pravomoci.
- (263) Posouzení Komise, jestli Nizozemsko poskytlo společnosti SBMV selektivní výhodu, proto musí zahrnovat ověření, zda se metodika, kterou nizozemský správce daně přijal prostřednictvím předběžné dohody pro určení zdanitelných zisků společnosti SBMV v Nizozemsku, odchyluje od metodiky vedoucí ke spolehlivému odhadu tržního výsledku, a tedy od principu tržního odstupu. Pokud metodika Nizozemska přijatá v předběžné dohodě se SBMV vede ke snížení daňové povinnosti společnosti SBMV podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob ve srovnání s neintegrovánými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk podle tohoto systému je určován trhem, bude předběžná dohoda posuzována tak, že přináší společnosti SBMV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

⁽¹²²⁾ Spojené věci C-182/03 a C-217/03 *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹²³⁾ Spojené věci C-182/03 a C-217/03 *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹²⁴⁾ Rozhodnutí Komise 2003/757/EC ze dne 17. února 2003 o režimu podpor, zavedeném Belgií ve prospěch koordinačních center usazených v Belgii (Úř. věst. L 282, 30.10.2003, s. 25).

⁽¹²⁵⁾ Spojené věci C-182/03 a C-217/03 *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416, body 96 a 97.

- (264) Princip tržního odstupu proto nutně tvoří součást posouzení daňových opatření ve prospěch společností ve skupině, které provádí Komise podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy, a to nezávisle na tom, zda členský stát začlenil tento princip do svého vnitrostátního právního systému či nikoli. Používá se ke stanovení toho, zda zdanitelné zisky společnosti ve skupině pro účely daně z příjmu právnických osob byly určeny na základě metodiky, která se blíží tržním podmínkám, takže daná společnost není podle obecného systému daně z příjmu právnických osob zvýhodněna ve srovnání s neintegrovánými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk je určován trhem. Aby byly vyloučeny jakékoli pochybnosti, princip tržního odstupu, který Komise uplatňuje při posuzování státní podpory, není odvozen z článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku, jež není závazným nástrojem, nýbrž jedná se o obecnou zásadu rovného přístupu při zdanění spadající do uplatňování čl. 107 odst. 1 Smlouvy, která je pro členské státy závazná a z jejíž působnosti nejsou vyloučena vnitrostátní daňová pravidla ⁽¹²⁶⁾.
- (265) V reakci na argument Nizozemska, že Komise při provádění svého posouzení ve svém výkladu vnitrostátního práva Nizozemska nahrazuje vnitrostátní daňovou správu ⁽¹²⁷⁾, tedy Komise připomíná, že nezkoumá, zda je předběžná dohoda se SMBV v souladu s principem tržního odstupu stanoveným v čl. 8b odst. 1 zákona CIT nebo ve výnosu, ale zda nizozemský správce daně poskytl společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy sjednáním předběžné dohody, jež podporuje přisouzení zisku, které se liší od výše zisku, který by byl zdaněn podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob, kdyby stejné transakce uskutečnily nezávislé společnosti jednající při srovnatelných okolnostech za obvyklých tržních podmínek.
- (266) K argumentu Nizozemska a společnosti Starbucks, že stanovení převodních cen není exaktní vědou, a posouzení ujednání o stanovení převodních cen dohodnutého v předběžné dohodě se SMBV, které provádí Komise, by tudíž nutně mělo být omezené ⁽¹²⁸⁾, Komise připomíná, že odhadní složku stanovení převodních cen je třeba posuzovat s ohledem na jeho cíl. Směrnice OECD z roku 2010 v odstavci 1.13 skutečně uznává, že stanovování převodních cen není exaktní vědou, avšak v tomtéž odstavci nejprve vysvětluje, že „je důležité nezapomenout na hlavní cíl – tj. učinit přiměřený odhad o výsledku principu tržního odstupu na základě spolehlivých informací“. Cílem směrnice OECD o převodních cenách je vypracovat na pomoc daňovým správám i nadnárodním podnikům pro daňové účely nejvhodnější metody pro odhad tržních cen přeshraničních transakcí mezi sdruženými podniky. Dosažení tohoto cíle by nebylo možné, kdyby přibližné povahy stanovování převodních cen mohlo být využito k narušení konsensu ohledně vhodných metodik stanovení převodních cen, který tato směrnice představuje. Přibližnou povahu principu tržního odstupu proto nelze využít k ospravedlnění analýzy stanovení převodních cen, která je buď metodologicky nesprávná, nebo je založena na nedostatečném výběru srovnatelných transakcí.
- (267) Jestliže se prokáže, že metodika, kterou nizozemský správce daně akceptoval sjednáním předběžné dohody se SMBV pro určení zdanitelného zisku v Nizozemsku, se odchyluje od metodiky vedoucí ke spolehlivému odhadu tržního výsledku, a tedy od principu tržního odstupu, lze říci, že tato předběžná dohoda poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, pokud vede ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob ve srovnání s neintegrovánými společnostmi, jejichž základ daně je určován zisky, kterých dosahují za tržních podmínek.

9.2.3.1. Výběr metod, parametrů a úprav v předběžné dohodě se SMBV

- (268) Předběžná dohoda se SMBV akceptuje metodiku přisouzení zisku společnosti SMBV v rámci skupiny Starbucks, jež vychází ze zprávy o stanovení převodních cen, kterou vypracoval daňový poradce společnosti Starbucks a která vypočítává odměnu za funkci vykonávanou společností SMBV (pražení/výroba).

⁽¹²⁶⁾ Spojené věci C-182/03 a C-217/03 *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416, bod 81.

⁽¹²⁷⁾ Viz 186. bod odůvodnění.

⁽¹²⁸⁾ Viz 162. a 191. bod odůvodnění.

- (269) Při výpočtu odměny, jež náleží společnosti SMBV, činí daňový poradce ve zprávě o stanovení převodních cen několik po sobě jdoucích metodických rozhodnutí:
- i) rozhodnutí použít k odhadu zdanitelného zisku transakční metodu čistého rozpětí (TNMM),
 - ii) rozhodnutí použít při aplikaci transakční metody čistého rozpětí provozní výdaje jako ukazatel míry zisku ⁽¹²⁹⁾ a
 - iii) provedení úpravy pracovního kapitálu za účelem vyřešení rozdílů mezi společností SMBV a srovnatelnými údaji používanými k odhadnutí tržní přírážky ⁽¹³⁰⁾.
- (270) Zpráva o stanovení převodních cen dochází k závěru, že odměna za funkci pražení prováděnou společností SMBV je rovna přírážce ve výši [9–12] % jejích provozních výdajů, což nizozemský správce daně v předběžné dohodě se SMBV přijímá jako tržní odměnu. Nizozemský správce daně dále v předběžné dohodě se SMBV akceptuje, že veškerý zisk společnosti SMBV nad tuto úroveň odměny bude vyplácen jako licenční poplatek společnosti Alki LP.
- (271) V následujících oddílech Komise vysvětlí, proč má za to, že některá metodická rozhodnutí, z nichž zpráva o stanovení převodních cen vychází, neměl nizozemský správce daně v předběžné dohodě akceptovat, jelikož jejich přijetí vede ke zdanitelnému zisku společnosti SMBV, který nelze považovat za spolehlivý přibližný odhad tržního výsledku a který má za následek nižší daňovou povinnost společnosti SMBV ve srovnání s neintegrovatelnými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk je určen trhem.
- (272) Zpráva o stanovení převodních cen především neidentifikuje a neanalyzuje řízené a nezávislé transakce společnosti SMBV ⁽¹³¹⁾, což je nezbytný první krok při posuzování tržní povahy obchodních podmínek mezi stranami ve spojení za účelem stanovení převodních cen. Konkrétněji zpráva o stanovení převodních cen nezkoumá, zda licenční poplatky, jež společnost SMBV platí společnosti Alki LP za poskytnutí duševního vlastnictví týkajícího se pražení, což je transakce uvnitř skupiny, kvůli níž byla ve skutečnosti vyžádána a udělena předběžná dohoda se SMBV ⁽¹³²⁾, jsou tržní. Jak Komise prokáže, analýza tržní hodnoty tohoto licenčního poplatku z hlediska převodních cen založená na srovnatelných neřízených transakcích vede k závěru, že za duševní vlastnictví týkající se pražení, které společnost Alki LP poskytuje společnosti SMBV, by neměl být účtován žádný licenční poplatek ⁽¹³³⁾. Zpráva o stanovení převodních cen rovněž nezkoumá, zda cena zelených kávových zrn, kterou společnost SMBV účtuje společnost SCTC, je tržní. Jak Komise prokáže, pro podstatné zvýšení této ceny od roku 2011, jež vedlo ke snížení účetního zisku společnosti SMBV od tohoto roku, neexistují žádné tržní důvody ⁽¹³⁴⁾.
- (273) Kromě toho, aniž je dotčen předchozí bod odůvodnění, zpráva o stanovení převodních cen neanalyzuje komplexnost funkcí všech společností ve skupině, které se podílejí na řízených transakcích, zejména pak společnosti Alki LP, když akceptuje, že společnost SMBV má být považována „za nejméně komplexní funkci“, a tedy za „testovanou stranu“ pro účely použití transakční metody čistého rozpětí ⁽¹³⁵⁾.
- (274) A konečně, aniž jsou dotčeny předchozí dva body odůvodnění, zpráva o stanovení převodních cen nesprávně určuje hlavní funkce společnosti SMBV, za něž má být odměňována, a nevhodně se snaží odhadnout výši této odměny na základě provozních výdajů ⁽¹³⁶⁾.

9.2.3.2. Zpráva o stanovení převodních cen nezkoumá transakci uvnitř skupiny, kvůli níž byla ve skutečnosti vyžádána a udělena předběžná dohoda se SMBV

- (275) V předběžné dohodě se SMBV je vysloven souhlas se zdanitelnou odměnou pro společnost SMBV za její funkci pražení. Souhlasí se v ní také s tím, že veškeré zisky společnosti SMBV nad tuto úroveň odměny budou vyplaceny jako licenční poplatek společnosti Alki LP, která nepodléhá zdanění v Nizozemsku.

⁽¹²⁹⁾ V 49., 97. a 100. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení je to označeno jako „první úprava“.

⁽¹³⁰⁾ V 52. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení se to označuje jako „druhá úprava“. Zatímco první dvě rozhodnutí jsou zahrnuta ve směrnici OECD, následné rozhodnutí provést úpravu pracovního kapitálu takovým způsobem, jaký použil daňový poradce v tomto případě, směrnice OECD neobsahují.

⁽¹³¹⁾ Řízená transakce je transakce mezi dvěma podniky, které jsou navzájem sdružené, zatímco nezávislá transakce je transakce mezi podniky, které jsou na sobě nezávislé.

⁽¹³²⁾ Oddíl 9.2.3.2.

⁽¹³³⁾ Oddíl 9.2.3.3 písm. a) až e).

⁽¹³⁴⁾ Oddíl 9.2.3.3 písm. f).

⁽¹³⁵⁾ Oddíl 9.2.3.4.

⁽¹³⁶⁾ Oddíl 9.2.3.5.

- (276) Jinými slovy, uzavřením předběžné dohody se SMBV nizozemský správce daně výslovně akceptuje, že metodika použitá daňovým poradcem k výpočtu zdanitelné odměny splatné společnosti SMBV za její funkci pražení přímo určuje úroveň licenčního poplatku, jež společnost SMBV vyplácí společnosti Alki LP v rámci licenčního ujednání o duševním vlastnictví týkajícím se pražení, které spolu uzavřely. Výslovně rovněž akceptuje, že skutečná úroveň zisku, který společnost SMBV vytváří v Nizozemsku, má být pro daňové účely snížena o tento licenční poplatek, což povede k nižšímu zdanitelnému zisku, než jakého bylo skutečně dosaženo. V případě, že účetní zisk společnosti SMBV bude vyšší než úroveň odměny dohodnutá v předběžné dohodě se SMBV, bude platba licenčního poplatku pro společnost Alki LP zvýšena o rozdíl mezi touto úrovní odměny a účetním ziskem společnosti SMBV.
- (277) Licenční poplatek je tedy proměnnou, jejíž výše je určována kombinací účetního zisku společnosti SMBV a odměny dohodnuté v předběžné dohodě se SMBV. Licenční ujednání mezi společnostmi Alki LP a SMBV o duševním vlastnictví týkajícím se pražení je transakce, kvůli níž byla ve skutečnosti vyžádána předběžná dohoda se SMBV, a metodika pro určení úrovně tohoto licenčního poplatku jako proměnné je transakce, jejíž cenu ve skutečnosti stanoví předběžná dohoda se SMBV.
- (278) Zpráva o stanovení převodních cen, z níž předběžná dohoda vychází, nicméně pouze navrhuje odměnu pro společnost SMBV, neboť analyzuje funkci, kterou tato společnost vykonává (pražení/výroba), pomocí transakční metody čistého rozpětí; neidentifikuje jako proměnnou při vymezení navrhované odměny platbu licenčního poplatku. Tato zpráva tudíž neidentifikuje ani neanalyzuje licenční ujednání o duševním vlastnictví týkajícím se pražení, za které se tento licenční poplatek platí, jako transakci, kvůli níž se ve skutečnosti stanovuje cena, a proto neurčuje metodiku k zajištění toho, aby byla platba licenčního poplatku v souladu s principem tržního odstupu.
- (279) Účelem stanovování převodních cen však je stanovit, zda podmínky řízených transakcí jsou v souladu s principem tržního odstupu.
- (280) Toto zaměření na transakce pro účely stanovování převodních cen je jasně vyjádřeno v odstavci 1.6 směrnice OECD z roku 2010, kde se již na počátku vyjasňuje, že „protože přístup ‘samostatných subjektů’ zachází se členy skupiny NNP jako s nezávislými subjekty, pozornost je zaměřena na povahu obchodů mezi těmito členy a na to, zda se podmínky těchto transakcí liší od podmínek, které by byly dohodnuty v rámci srovnatelných nezávislých transakcí. Takováto analýza řízených a nezávislých transakcí, která je označována jako ‘srovnávací analýza’, představuje jádro aplikace principu tržního odstupu.“⁽¹³⁷⁾
- (281) Jinými slovy před tím, než bude posuzována jejich srovnatelnost, musí být jasně vymezeny obchodní transakce mezi stranami ve spojení a mezi stranami, které ve spojení nejsou. Toto zaměření na transakce má stejně tak oporu v nizozemském daňovém právu skrze požadavek nepovolovat odečítání výdajů, které nejsou v souladu s principem tržního odstupu⁽¹³⁸⁾.
- (282) Pouze v případě, že nelze provést srovnání konkrétní transakce uvnitř skupiny, pro niž se (s ohledem na vykonávané funkce) žádá o předběžnou dohodu, a podobných nezávislých transakcí, je oprávněné provést srovnání vykonávaných funkcí. V tomto duchu odstavec 1.41 směrnice OECD z roku 2010 vysvětluje, že „před rozšířením hledání o větší počet potenciálně srovnatelných nezávislých transakcí založených na podobných realizovaných funkcích je však nezbytné zvážit, zda existuje pravděpodobnost, že takovéto transakce přinesou spolehlivé srovnatelné údaje pro danou řízenou transakci.“⁽¹³⁹⁾ To také vysvětluje, proč má metoda CUP přednost před ostatními metodami pro stanovení převodních cen, jak je vyjádřeno v odstavci 2.14 směrnice OECD z roku 2010 a v odstavci 2.7 směrnice OECD z roku 1995, kde se shodně uvádí: „Tam, kde je možné nalézt srovnatelné nezávislé transakce, je metoda CUP nejpřímějším a nejspolehlivějším způsobem pro aplikaci principu tržního odstupu. Znamená to tedy, že v takových případech má metoda CUP přednost před ostatními metodami.“
- (283) Podobně směrnice OECD z roku 1995 a 2010 dávají jako prostředku pro zjištění, zda je převodní cena tržní, přednost tradičním transakčním metodám před ziskovými transakčními metodami⁽¹⁴⁰⁾. Směrnice OECD z roku 1995 dokonce vylučuje automatické použití ziskových transakčních metod, například transakční metody čistého rozpětí, pro účely stanovování převodních cen, když v odstavci 3.50 uvádí: „Existují však případy, kdy nelze tradiční

⁽¹³⁷⁾ Viz též odstavec 1.6 směrnice OECD z roku 1995.

⁽¹³⁸⁾ Viz 234. bod odůvodnění.

⁽¹³⁹⁾ Zaměření na transakce je znovu zdůrazněno v odstavci 1.33 směrnice OECD z roku 2010, kde se objasňuje, že „aplikace principu tržního odstupu je obecně založena na srovnání podmínek řízené transakce s podmínkami transakcí mezi nezávislými podniky“.

⁽¹⁴⁰⁾ Viz 68. a 69. bod odůvodnění.

transakční metody spolehlivě použít samy o sobě, a ve výjimečných případech je nelze použít vůbec. Tyto metody by byly považovány za poslední možnost. [...] Avšak dokonce i v případě, že se jedná o poslední možnost, by nebylo vhodné ziskové transakční metody používat automaticky, aniž se nejprve zváží spolehlivost takové metody.“

- (284) Poznámka Nizozemska, že jeho daňová správa není vázána pravidlem nejlepší metody, nezabývá tuto správu povinností, aby před tím, než akceptuje žádost o předběžnou dohodu, která je na této metodě založena, potvrdila, že metoda pro stanovení převodních cen, již zvolil daňový poplatník, vede ke spolehlivému odhadu tržní ceny. Tato povinnost se dokonce odráží v ustanovení výnosu, na který se Nizozemsko v této souvislosti odvolává. Odstavec 3.1 výnosu totiž stanoví, že „nizozemská daňová a celní správa by měla své šetření týkající se převodních cen vždy zahájit z hlediska metody používané daňovým poplatníkem v době transakce. To znamená, že daňový poplatník si v zásadě může svobodně zvolit metodu pro stanovení převodních cen za předpokladu, že zvolená metoda vede u konkrétní transakce k tržnímu výsledku. Daňový poplatník musí svou volbu prokázat.“ Jinými slovy, metoda navržená daňovým poplatníkem by měla být pro daňovou správu výchozím bodem pro posouzení žádosti o předběžnou dohodu. Jakákoli zvolená metoda však musí u konkrétní transakce, pro niž se stanoví cena, zajistit tržní výsledek, takže daňová správa může vhodnost metody zvolené daňovým poplatníkem zpochybnit. A konečně, vzhledem k tomu, že dané ustanovení vyžaduje, aby daňový poplatník odůvodnil vhodnost zvolené metody pro stanovení převodních cen, a vzhledem k tomu, že samotný výnos dává přednost metodě CUP, pokud jsou dostupné srovnatelné transakce ⁽¹⁴¹⁾, skutečnost, že neexistuje pravidlo nejlepší metody, nezabývá daňovou správu povinností, aby před tím, než vyjádří souhlas se žádostí o předběžnou dohodu, zajistila, že metoda pro stanovení převodních cen zvolená daňovým poplatníkem může poskytnout spolehlivý přibližný odhad tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu.
- (285) Jak je prokázáno v následujícím oddíle, jelikož zpráva o stanovení převodních cen neposkytuje žádné informace o nezávislých transakcích podobných licenčnímu ujednání mezi společnostmi SMBV a Alki LP o duševním vlastnictví týkajícím se pražení, a tím pádem nezkoumala jedinou transakci uvnitř skupiny, která by byla fakticky oceněna prostřednictvím analýzy převodních cen, nelze metodiku stanovení převodních cen, kterou navrhl daňový poradce a byla přijata předběžnou dohodou se SMBV, považovat za nástroj vedoucí ke spolehlivému přibližnému odhadu tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu. Zpráva o stanovení převodních cen při provádění analýzy tržní odměny společnosti SMBV totiž vychází z nesprávného výchozího bodu (funkce pražení této společnosti), což vede k odměně, která je nesprávně odhadnuta na základě transakční metody čistého rozpětí. Pro účely stanovení převodních cen mělo být spíše použito spolehlivější srovnání s dostupnými informacemi o podobných transakcích mezi nespřízněnými stranami, které byly pro společnost Starbucks v době podání žádosti o předběžnou dohodu dostupné a které si nizozemský správce daně měl vyžádat, aby se zajistilo, že výše licenčního poplatku stanovená v předběžné dohodě se SMBV je tržní.
- 9.2.3.3. Výše licenčního poplatku pro společnost Alki LP, vyplývající z předběžné dohody se SMBV, tržní není.
- (286) Duševní vlastnictví, za něž se hradí licenční poplatek, zahrnuje know-how týkající se pražení a křivky pražení, které společnost Alki LP poskytla společnosti SMBV. Tato platba licenčního poplatku nesouvisí s hodnotou značky Starbucks, neboť za právo tuto značku používat platí kavárny společnosti Starbucks Coffee BV.
- (287) V rozhodnutí o zahájení řízení Komise vyjádřila pochybnosti ohledně tržní povahy licenčního poplatku ⁽¹⁴²⁾. Komise zejména vysvětlila, že skutečnost, že úroveň licenčních poplatků, které má společnost SMBV hradit společnosti Alki LP, závisí na rozdílu mezi odměnou stanovenou v předběžné dohodě se SMBV a účetním ziskem před zdaněním před úhradou licenčního poplatku ⁽¹⁴³⁾, vede k situaci, kdy se výše licenčního poplatku vypočítává jako zisk nad rámec předběžné dohody se SMBV a neodráží tržní hodnotu tohoto duševního vlastnictví ⁽¹⁴⁴⁾. Komise v této souvislosti odkázala na odstavec 6.16 směrnice OECD z roku 2010, podle něhož „licenční poplatek zpravidla je pravidelně se opakující platba založená na výsledku pro uživatele, výtěžku prodeje nebo, v některých vzácných případech, na zisku“ ⁽¹⁴⁵⁾. V předběžné dohodě se SMBV výše licenčního poplatku hrazeného společností Alki BV s výrobou, tržbou ani ziskem společnosti SMBV nesouvisí. Komise dále v 120. bodě odůvodnění svého rozhodnutí o zahájení řízení vyjádřila pochybnosti o tržní výši licenčního poplatku vzhledem k tomu, že tento poplatek je prostřednictvím metody pro stanovení převodních cen oddělen od ekonomické hodnoty duševního vlastnictví, s nímž souvisí, tzn. od hodnoty nehmotných aktiv souvisejících s pražením pro společnost SMBV.

⁽¹⁴¹⁾ Viz 90. bod odůvodnění.

⁽¹⁴²⁾ Viz zejména 120. a 122. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

⁽¹⁴³⁾ Jak je vysvětleno v 102. bodě odůvodnění.

⁽¹⁴⁴⁾ Viz 115. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

⁽¹⁴⁵⁾ Viz odstavec 6.16 směrnice OECD z roku 1995, který obsahuje stejnou úvahu.

- (288) S cílem porovnat hodnotu platby licenčního poplatku s úrovní licenčních poplatků zaznamenanou na trhu, které se určují jako procento z obrátu, vypočítala Komise výši licenčního poplatku hrazeného společností SMBV společností Alki LP jako procento z každoročního prodeje pražené kávy společností SMBV kavárnám. Podle těchto výpočtů se výše licenčního poplatku pohybuje od [1–10] % do [30–40] % příjmů společnosti SMBV z prodeje kávy po dobu existence předběžné dohody se SMBV, což pochybnosti Komise v souvislosti s kolísáním licenčního poplatku potvrzuje ⁽¹⁴⁶⁾. Jak je uvedeno v tabulce 10, ve třech z těchto let byla výsledná úroveň vyšší než [30–40] %.

Tabulka 10

Kolísání výše licenčních poplatků po dobu existence předběžné dohody se SMBV

(EUR)

	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Licenční poplatek hrazený společností SMBV	4 699 336	1 698 150	2 470 449	1 079 817	12 352 838	5 786 211	22 812 962	24 285 088
Příjem z prodeje kávy	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]	[20–30 milionů]	[40–50 milionů]	[50–60 milionů]	[50–60 milionů]	[60–70 milionů]
Čistý výsledek za rok	[20–30 %]	[1–10 %]	[1–10 %]	[1–10 %]	[30–40 %]	[10–20 %]	[30–40 %]	[30–40 %]

- (289) V tomto konkrétním kontextu slouží proměnlivá povaha platby licenčních poplatků jako první známka toho, že výše této platby nijak nesouvisí s hodnotou duševního vlastnictví, za něž se platí.

- (290) Z důvodů vysvětlených v 291. až 338. bodě odůvodnění má Komise za to, že srovnání se srovnatelnými nezávislými transakcemi pomocí metody CUP, zejména s licenčními ujednáními o duševním vlastnictví v některých dohodách o pražení a o výrobě a distribuci, jež společnost Starbucks uzavřela s třetími stranami, prokazuje, že tržní hodnota licenčního poplatku, který společnost SMBV hradí společnosti Alki LP za duševní vlastnictví týkající se pražení, by měla být nulová. Jinými slovy, v tomto konkrétním vztahu by v souvislosti s daným duševním vlastnictvím neměly být hrazeny žádné licenční poplatky, protože společnost SMBV z využití duševního vlastnictví, které mu poskytuje společnost Alki LP, nečerpá žádný prospěch.

- a) Srovnání s dohodami týkajícími se pražení, které společnost Starbucks uzavřela s třetími stranami, a srovnání s podobnými ujednáními na trhu

- (291) Některé smlouvy o výrobě a pražení, jež společnosti ze skupiny Starbucks uzavřely s třetími stranami, uvedené v 148. až 150. bodě odůvodnění, poskytla společnost Starbucks Komisi během šetření. Z důvodů vysvětlených v 292. až 298. bodě odůvodnění má Komise za to, že tyto transakce představují přímo srovnatelné údaje pro stanovení úrovně licenčních poplatků, které má společnost SMBV vyplácet společnosti Alki LP podle licenčního ujednání o duševním vlastnictví týkajícím se pražení.

- (292) Odstavec 1.38 směrnice OECD z roku 2010 uvádí následující pokyn týkající se posuzování srovnatelnosti: „je povaha posouzení [...] faktorů srovnatelnosti dvojí – tj. zahrnuje posouzení faktorů, které ovlivňují řízené transakce daňového poplatníka, a posouzení faktorů, které ovlivňují nezávislé transakce. Při hodnocení relativní důležitosti jakýchkoliv chybějících informací o možných srovnatelných transakcích [...] je nezbytné vzít v úvahu povahu řízených transakcí i přijatou metodu pro stanovení převodních cen [...]“.

⁽¹⁴⁶⁾ Pro ilustraci, z analýzy provedené pomocí statistiky licenčních poplatků za 2. čtvrtletí roku 2015 vyplývá, že ze 168 dohod dostupných v databázi pro dané odvětví, jejichž prostřednictvím byla v rámci licence poskytnuta pouze technologie, činila mediánová hodnota licenčního poplatku 5 % tržeb (na základě 143 z těchto dohod, v nichž byla výše licenčního poplatku stanovena jako procento z hodnoty tržeb, nikoli jako částka vyplácená za prodanou jednotku). Mezi všemi smlouvami dostupnými v databázi RoyaltyStat nebyla zjištěna žádná smlouva, podle níž by byla vyplácena odměna za technologii pražení kávy poskytnutou na trhu. Taková technologie je poskytována za úhradu pouze v určitých případech ve spojení s ochrannými známkami.

- (293) V odstavci 1.36 směrnice OECD z roku 2010 se uvádí pět faktorů srovnatelnosti ⁽¹⁴⁷⁾, jež „zahrnují charakteristiku převáděného majetku či služeb, funkce vykonávané stranami (přičemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupené riziko), smluvní podmínky, ekonomické okolnosti stran a podnikatelské strategie sledované stranami“.
- (294) Komise zaprvé poznamenává, že charakteristika majetku převáděného mezi společnostmi Alki LP a SMBV podle ujednání o duševním vlastnictví týkajícím se pražení je totožná s majetkem převáděným v transakcích mezi společností Starbucks a třetími stranami v dohodách o pražení uvedených v 148. až 150. bodě odůvodnění. Oba soubory transakcí sestávají z technologie pražení, typů pražené kávy a křivek pražení.
- (295) Zadruhé, ne všechny tyto třetí strany praží kávu (některé se zabývají výrobou hotových nápojů nebo jiných produktů a ingrediencí pro přípravu nápojů), avšak v těchto transakcích, kde třetí strany kávu praží, se funkce těchto třetích stran týká naprosto stejného produktu jako funkce pražení, již vykonává společnost SMBV ve svém smluvním vztahu se společností Alki LP. Smluvní ujednání společnosti Starbucks s [nepřidruženou výrobní společností 2], [nepřidruženou výrobní společností 3], [nepřidruženou výrobní společností 4] a [nepřidruženou výrobní společností 10] se všechna týkají především pražení zelené kávy.
- (296) Zatřetí, v žádné z těchto transakcí nebyla úloha společnosti Starbucks omezenější než úloha společnosti Alki LP. V některých z těchto transakcí převzala společnost Starbucks vůči třetím stranám více funkcí než společnost Alki LP vůči společnosti SMBV. Většina smluvních ujednání zejména souvisela s nákupem kávy od společnosti Starbucks ⁽¹⁴⁸⁾. Podle některých z těchto ujednání společnost Starbucks navíc nakupuje praženou kávu od třetí strany. Kdyby společnosti Alki LP skutečně příslušela nějaká odměna, představuje odměna společnosti Starbucks uvedená v těchto ujednáních maximální tržní odměnu v rámci licenčního ujednání.
- (297) Začtvrté, neexistují žádné známky toho, že by ekonomické okolnosti třetích stran ovlivňovaly jejich ujednání se společností Starbucks. Jelikož společnost Starbucks předložila mnoho licenčních ujednání o poskytnutí duševního vlastnictví týkajícího se pražení, přičemž u žádného z nich nebylo možné ustanovit, že by zahrnovalo licenční poplatek vyplácený společnosti Starbucks za duševní vlastnictví týkající se pražení, nelze to přičítat zvláštním ekonomickým okolnostem jednotlivé třetí strany. Tato ujednání zahrnují různé zeměpisné oblasti včetně Unie a Švýcarska, což je ve zprávě o stanovení převodních cen považováno za relevantní zeměpisné vymezení při vyhledávání srovnatelných transakcí.
- (298) Zapáté, o podnikatelských strategiích třetích stran je pojednáno níže. Tato ujednání se zásadně liší podle toho, zda třetí strana využívá duševní vlastnictví přímo na trhu tím, že prodává produkty koncovým zákazníkům, anebo nikoli.
- (299) U těchto nezávislých transakcí lze tudíž určit tržní úroveň licenčních poplatků mezi společnostmi SMBV a Alki LP pomocí metody CUP, tj. porovnat výši platby splatné v řízené transakci (od společnosti SMBV pro společnost Alki LP) a platby splatné ve srovnatelné nezávislé transakci (od třetích stran jiným společností ve skupině Starbucks) uzavřené za srovnatelných okolností.
- (300) Komise v této souvislosti konstatuje, že podle podobných dohod, které společnost Starbucks uzavřela s [nepřidruženou výrobní společností 2], [nepřidruženou výrobní společností 3], [nepřidruženou výrobní společností 4], [nepřidruženou výrobní společností 9], [nepřidruženou výrobní společností 8], [nepřidruženou výrobní společností 1] a [nepřidruženou výrobní společností 10], nehradí třetí strany podle svých licenčních ujednání se společností Starbucks žádné licenční poplatky, pokud nevyužívají duševní vlastnictví týkající se pražení přímo na trhu.
- (301) [Nepřidružená výrobní společnost 3] totiž hradí společnosti Starbucks licenční poplatek pouze tehdy, když prodává své produkty [nepřidružené výrobní společnosti 3 – v rámci společného podniku se společností Starbucks]. V uvedeném případě [nepřidružená výrobní společnost 3] přímo využívá duševní vlastnictví týkající se pražení na trhu prostřednictvím strany, s níž je ve spojení, takže platba licenčního poplatku zřejmě pokrývá distribuci produktů značky Starbucks třetím stranám prostřednictvím společného podniku. Tento závěr potvrzuje skutečnost, že pokud [nepřidružená výrobní společnost 3] dále prodává praženou kávu v rámci skupiny Starbucks, a nikoli společnému podniku, a pokud distribuce a využití značky na trhu zajišťuje skupina Starbucks, neplatí [nepřidružená výrobní společnost 3] společnosti Starbucks za duševní vlastnictví týkající se pražení žádný licenční poplatek.

⁽¹⁴⁷⁾ Viz též odstavec 1.17 směrnice OECD z roku 1995.

⁽¹⁴⁸⁾ V případě [nepřidružené výrobní společnosti 10] tomu tak ale není.

- (302) Pokud jde o [nepřidruženou výrobní společnost 2], společnost Starbucks tvrdí, že odměnu za duševní vlastnictví týkající se pražení představuje vyšší přírážka k ceně zelených kávových zrn nakupovaných od společnosti Starbucks, stanovená ve smlouvě s [nepřidruženou výrobní společností 2], přičemž tato přírážka se zřejmě přenáší dále na [nepřidruženou výrobní společnost 5]. Cena, za kterou [nepřidružená výrobní společnost 5] nakupuje kávu od [nepřidružené výrobní společnosti 2], je skutečně rovněž definována jako přírážka k ceně získaných zelených kávových zrn. Ve svých vztazích s [nepřidruženou výrobní společností 2], která by zřejmě byla odměněna prostřednictvím vyšší přírážky, vystupuje společnost Starbucks jako dodavatel, což je jiná funkce než funkce, kterou vykonává společnost Alki LP ve svém vztahu se společností SMBV. V reakci na argument společnosti Starbucks, že [nepřidružená výrobní společnost 2] je ochotna platit za kávová zrna navýšenou platbu, kterou účtuje společnost SCTC, a tudíž by ceny společnosti SCTC byly tržní, má Komise za to, že nákupní cenu zelených kávových zrn nelze analyzovat odděleně od povinnosti [nepřidružené výrobní společnosti 2] podle jejích smluv se společností Starbucks o prodeji její produkce [nepřidružené výrobní společnosti 5], a proto musí být vzato v úvahu také ujednání o stanovení cen mezi [nepřidruženou výrobní společností 5] a [nepřidruženou výrobní společností 2]. Nic nenasvědčuje tomu, že by jakákoli přírážka k prodejní ceně nebyla přenesena přímo na [nepřidruženou výrobní společnost 5] nebo by jinak ovlivnila obchodní podmínky mezi [nepřidruženou výrobní společností 5] a [nepřidruženou výrobní společností 2], neboť dané smluvní ujednání nebylo uzavřeno nezávisle na smluvním ujednání mezi společností Starbucks a [nepřidruženou výrobní společností 5].
- (303) Komise mimoto poznamenává, že ve vztazích společnosti Starbucks s [nepřidruženou výrobní společností 5], [nepřidruženou výrobní společností 6] a [nepřidruženou výrobní společností 7] obsahují ustanovení o platbě licenčních poplatků pouze licenční ujednání o ochranné známce a o technologii uzavřená společností Starbucks s těmito třetími stranami. Tato platba licenčních poplatků je však srovnatelná s licenčním poplatkem, který platí společnosti Starbucks Coffee BV kavárny za používání duševního vlastnictví značky na trhu, neboť všechny tři společnosti prodávají produkty koncovým zákazníkům. Rámcové smlouvy a dohody o výrobě a distribuci mezi těmito třemi společnostmi a společností Starbucks, které se týkají výrobního procesu, nestanoví žádný licenční poplatek za duševní vlastnictví společnosti Starbucks.
- (304) Komise dále poznamenává, že společnost SMBV externě zajišťuje výrobu [kávéového produktu s registrovanou ochrannou známkou] a rozpustné kávy u třetích stran, zejména u [nepřidružené výrobní společnosti 1]. Ačkoli je [kávéový produkt s registrovanou ochrannou známkou] společností Starbucks produktem s chráněnou značkou, neplatí [nepřidružená výrobní společnost 1] společnosti SMBV ani žádné jiné společnosti ve skupině Starbucks žádné licenční poplatky za značku a další informace týkající se výroby. Podobně ačkoli společnost Starbucks propaguje produkci získanou pomocí technologie pro výrobu rozpustných kávových produktů značky VIA jako inovativní, její výroba je externě zajišťována u třetí strany a společnost SMBV neúčtuje třetím stranám vyrábějícím produkty VIA žádné licenční poplatky. Účetnictví společnosti SMBV totiž svědčí o tom, že tato společnost neúčtuje v souvislosti s jakoukoli její externě zajišťovanou výrobou žádné licenční poplatky ⁽¹⁴⁹⁾.
- (305) Pro účely posouzení, zda společnost SMBV platí společnosti Alki LP za duševní vlastnictví týkající se pražení tržní odměnu, lze ujednání mezi společnostmi Alki LP a SMBV rovněž porovnat s ujednáními mezi konkurencí společnosti Starbucks a třetími stranami provádějícími pražení.
- (306) Například v reakci na žádost o informace týkající se tržních obchodních podmínek mezi stranami, které nejsou ve spojení, při nichž je společnost svěřena funkce pražení zelených kávových zrn, společnost Melitta vysvětlila, že při externím zajišťování pražení kávy u třetí strany neúčtuje licenční poplatky, ačkoli dává této třetí straně k dispozici své křivky pražení ⁽¹⁵⁰⁾.
- (307) Podle informací poskytnutých společností Y, která provádí činnost pražení prostřednictvím společnosti ve skupině označené jako výrobce na zakázku, neplatí tato vnitropodniková pražírna skupině rovněž žádné licenční poplatky za využívání duševního vlastnictví ani za know-how používané v procesu pražení ⁽¹⁵¹⁾.
- (308) Totéž platí o společnosti Dallmayr, která uvedla, že platbu licenčního poplatku ze strany společnosti zajišťující pražení považuje za neobvyklou, protože by spíše očekávala, že budou platit zákazníci pražírny, nikoli naopak ⁽¹⁵²⁾.

⁽¹⁴⁹⁾ Viz tabulka 3.

⁽¹⁵⁰⁾ Viz 209. bod odůvodnění.

⁽¹⁵¹⁾ Viz 211. až 212. bod odůvodnění.

⁽¹⁵²⁾ Viz 203. až 205. bod odůvodnění.

- (309) Z toho plyne, že jelikož v dohodách o výrobě, které společnost Starbucks uzavřela s třetími stranami (příčemž některé z nich existovaly již v době, kdy nizozemský správce daně posuzoval žádost o předběžnou dohodu se SMBV), není vyžadován žádný licenční poplatek za užívání duševního vlastnictví týkajícího se pražení, má Komise za to, že analýza převodních cen, která posuzuje tržní hodnotu licenčního poplatku, jež společnost SMBV hradí společnosti Alki LP za duševní vlastnictví týkající se pražení, vede k závěru, že za toto duševní vlastnictví by v tomto konkrétním vztahu neměl být účtován žádný licenční poplatek. Tento závěr vyplývá také ze srovnání s ujednáními mezi konkurenty společností Starbucks a třetími stranami provádějícími pražení.
- b) Společnost SMBV ve svém vztahu se společností Alki LP nezachycuje hodnotu duševního vlastnictví týkajícího se pražení.
- (310) Know-how týkající se pražení a křivky pražení mohou mít hodnotu, avšak v konkrétním vztahu mezi společnostmi Alki LP a SMBV není tato hodnota pražírnou zachycena. Je tomu tak proto, že význam know-how týkající se pražení a křivky pražení v případě struktury společnosti Starbucks spočívají v zajištění jednotné chuti spojované se značkou a s jednotlivými produkty. Hodnota know-how a křivek pražení společnosti Starbucks je tudíž využívána pouze tehdy, když produkty Starbucks prodávají pod značkou Starbucks kavárny. Know-how a křivky pražení samy o sobě nevytvářejí pro pražírnu stálou hodnotu, pokud nemohou být využity na trhu.
- (311) Tento závěr potvrzují i údaje předložené společností Starbucks, podle nichž licenční dohody, v nichž licence na duševní vlastnictví slouží pouze k tomu, aby se třetím stranám umožnilo vyrábět v souladu se specifikacemi společnosti Starbucks, a k ochraně práv duševního vlastnictví společnosti Starbucks, avšak třetí strany nevyužívají tento nehmotný majetek na trhu, nejsou spojeny s platbou licenčních poplatků těchto třetích stran ve prospěch společnosti Starbucks ⁽¹⁵³⁾.
- (312) V případě společnosti SMBV navíc know-how a křivky pražení zřejmě představují technickou specifikaci, podle níž by pražírna měla postupovat vzhledem k preferenci nebo volbě ze strany nakupující společnosti. Křivky pražení jsou společností Starbucks ve zprávě o stanovení převodních cen popsány tak, že jsou společností SMBV nadiktovány. Umožňují společnosti SMBV a třetím stranám, s nimiž byly uzavřeny dohody o pražení a dohody o výrobě a dodávkách, aby splnily požadavky společnosti Starbucks. Preference týkající se pražení jsou výrobcům uloženy, například prostřednictvím požadavků obsažených v normách pro pražení a normách pro prokazování kvality. Takovéto specifikace jsou součástí každé dohody o pražení nebo o výrobě a dodávkách.
- (313) V dohodě o pražení je v této souvislosti uvedeno, že společnost SMBV musí přijmout postupy pražení, které jí poskytla společnost Alki LP, a musí používat náležité zařízení, stroje a výrobní metody s cílem zajistit, aby produkty splňovaly specifikace produktů předepsané společností Alki LP ⁽¹⁵⁴⁾. Nezdá se, že by společnost SMBV v tomto vztahu získávala z uvedených specifikací produktů nějaký prospěch. Skutečnost, že specifikace stanovené společností Alki LP, které se týkají procesu pražení, zejména křivky pražení, umožňují společnosti SMBV pražit kávu, která se prodává pod značkou Starbucks, nepřináší společnosti SMBV žádnou výhodu z hlediska vyšších tržeb ani z hlediska prodejní ceny, vzhledem k tomu, že společnost SMBV v podstatě neprodává svou produkci koncovým zákazníkům, kteří značku Starbucks oceňují. Společnost SMBV prodává prakticky veškerou svou produkci franšizovým kavárnám Starbucks, z nichž všechny platí skupině licenční poplatek za užívání duševního vlastnictví na trhu, které představuje hodnotu pro jejich distribuční podnikání. Společnost SMBV duševní vlastnictví týkající se pražení přímo na trhu neužívá; kavárny jsou styčným bodem s koncovými zákazníky, kteří si cení jednotné chuti spojené se značkou Starbucks.
- (314) Na základě finančních informací uvedených v tabulce 2 a tabulce 8 znázorňuje obrázek 3 ziskové rozpětí společnosti SMBV spojené s jejími činnostmi pražení kávy, které lze získat odečtením ceny, již platí společnost SMBV společnosti SCTC za zelená kávová zrna, od příjmů za praženou kávu zaznamenaných v kolonce „BALENÁ KÁVA“ za každý rok ⁽¹⁵⁵⁾.

⁽¹⁵³⁾ Viz 148. až 150. a 300. až 304. bod odůvodnění.

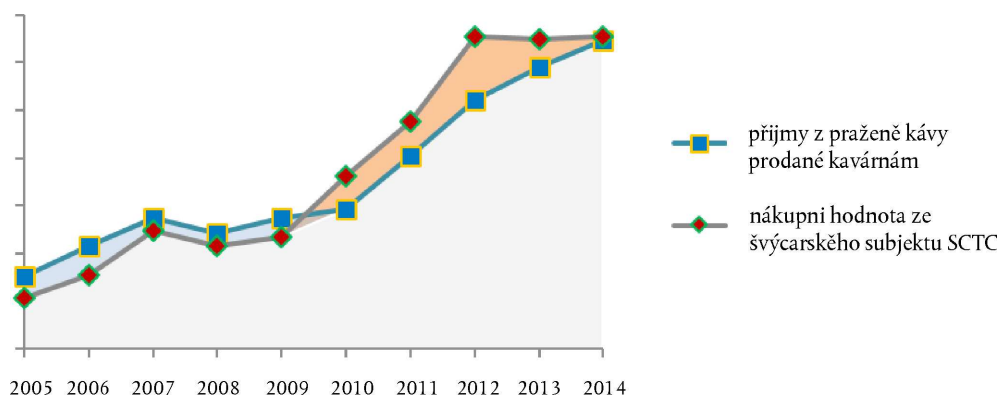
⁽¹⁵⁴⁾ Viz 142. bod odůvodnění.

⁽¹⁵⁵⁾ Společnost Starbucks uvedla, že příjmy v kolonce „BALENÁ KÁVA“ se týkají funkce pražení a balení ve společnosti SMBV a že příjmy za jiné položky, které by mohly zahrnovat částečně zpracované produkty na bázi kávy pražené společností SMBV, představují pouze malou část celkové pražené produkce společnosti SMBV, viz 94. bod odůvodnění.

Obrázek 3

Ztráty z činností pražení vzniklé společnosti SMBV od roku 2010

(příjmy a prodejní cena kávy v EUR)



- (315) Obrázek 3 znázorňuje, že společnost SMBV se, pokud jde o činnosti pražení, od roku 2010 nachází ve ztrátě, neboť se zvýšilo rozpětí u zelených kávových zrn požadované společnostmi SCTC. S ohledem na tuto skutečnost a na údaje uvedené v tabulce 10, jež zachycují procento licenčního poplatku, který společnost SMBV hradí společnosti Alki LP z příjmu za prodej kávy, know-how a křivky pražení zřejmě nevytvářejí pro společnost SMBV kladnou hodnotu. Například v roce 2013, ačkoli společnost SMBV patrně zaznamenala u svých činností pražení hrubou ztrátu (před odečtením provozních výdajů) ve výši přibližně [1–10] milionů EUR, uhradila společnosti Alki LP licenční poplatek za užívání duševního vlastnictví ve výši 22,8 milionu EUR.
- (316) Jinými slovy, platba licenčního poplatku, který společnost SMBV hradí společnosti Alki LP, je financována z jiných činností společnosti SMBV ⁽¹⁵⁶⁾. Lze si představit, že by hospodářský subjekt nesl ztráty za účelem financování licenčního poplatku, který by mohl vést k vyšším ziskům v budoucnu, avšak ztrátová povaha dané činnosti souvisí se zvýšením ceny zelených kávových zrn ze strany společnosti SCTC a nezdá se, že by existovaly vyhlídky na budoucí zisky ⁽¹⁵⁷⁾. Podnikatelská strategie společnosti SMBV se totiž po dobu platnosti předběžné dohody jeví jako stabilní a neexistují žádná konkrétní opatření, jež by společnost SMBV mohla podniknout pro návrat k ziskovosti, pokud nedojde k zásadnímu ovlivnění tržeb. Jelikož provozní náklady představují pouze malou část celkových nákladů společnosti SMBV, snížení nákladů by na návratu k ziskovosti nestačilo, protože by nevyrovnalo finanční dopad zvýšené přírážky k ceně zelených kávových zrn. Zdá se tedy, že licenční poplatky, které společnost SMBV hradí v rámci skupiny společnosti Alki LP za duševní vlastnictví týkající se pražení, slouží strukturálně jedinému cíli, a sice přesunout zisk společnosti SMBV pocházející z funkce dalšího prodeje do společnosti Alki LP.
- (317) Skutečnost, že činnost pražení nepřináší dostatečný zisk, který by umožňoval platbu licenčních poplatků, proto vzhledem ke specifickým vztahům mezi společnostmi SMBV a Alki LP v rámci skupiny dále potvrzuje, že metodika určování úrovně tohoto licenčního poplatku coby proměnné, kterou předběžná dohoda se SMBV přijímá, není v souladu s principem tržního odstupu.
- (318) S ohledem na srovnání s ujednáními o pražení mezi společností Starbucks a třetími stranami má tedy Komise za to, že analýza převodních cen, jež posuzuje tržní hodnotu licenčního poplatku, který společnost SMBV hradí společnosti Alki LP za duševní vlastnictví týkající se pražení, vede k závěru, že by za toto duševní vlastnictví neměl být účtován žádný licenční poplatek, jelikož se nezdá, že by společnost SMBV v tomto vztahu z užívání duševního vlastnictví týkajícího se pražení získávala nějaký prospěch. Tento závěr nepopírá žádná z dohod, které Nizozemsko nebo společnost Starbucks během šetření předložily.

⁽¹⁵⁶⁾ Podle 97. bodu odůvodnění si společnost SMBV skutečně udržuje rozpětí u nekávových produktů, které pokrývá všechny [...] náklady na [...]. Toto rozpětí je vykázáno u funkce dalšího prodeje.

⁽¹⁵⁷⁾ Viz též odstavec 3.64 směrnice OECD z roku 2010, podle něhož „nezávislý podnik by nepokračoval ve ztrátových činnostech, pokud by neměl důvodná očekávání budoucích zisků,“ a odstavec 1.52 směrnice OECD z roku 1995.

c) Platba licenčního poplatku nezohledňuje odměnu za převzetí podnikatelských rizik

- (319) V reakci na pochybnosti Komise ohledně tržní povahy platby licenčních poplatků Nizozemsko a Starbucks tvrdily, že tato platba zohledňuje nejen odměnu za užívání duševního vlastnictví týkajícího se pražení, ale i platbu za převzetí podnikatelského rizika společností Alki LP ⁽¹⁵⁸⁾. Nizozemsko poukazuje na to, že společnost SMBV by nenesla hospodářské riziko zásob, jelikož vzhledem ke způsobu, jakým je podle dohody o pražení určována výše licenčního poplatku, tyto náklady v konečném důsledku nese společnost Alki LP ⁽¹⁵⁹⁾.
- (320) Komise zaprvé konstatuje, že ve zprávě o stanovení převodních cen, o níž se opírá žádost o předběžnou dohodu se SMBV, není toto tvrzení doloženo. Uvedená zpráva tomuto tvrzení spíše odporuje, když uvádí, že „[společnost SMBV] na základě licence získává od společnosti Alki LP dílčí soubor duševního vlastnictví, který je nezbytný pro využití výrobního procesu pražení kávy, a právo dodávat kávu developerským subjektům. Za to [společnost SMBV] hradí společnosti Alki LP licenční poplatek za poskytnuté duševní vlastnictví“ ⁽¹⁶⁰⁾. Důležitější je, že nikde ve zprávě o stanovení převodních cen není obsažena zmínka o tom, že by licenční poplatek zčásti představoval platbu, kterou společnost SMBV hradí společnosti Alki LP za převzetí podnikatelských rizik. Ve skutečnosti si společnost SMBV ponechává více rizik, než je uvedeno ve zprávě o stanovení převodních cen, zejména riziko zásob a určitá rizika související s dodávkami kávových zrn a využitím výrobních kapacit.
- (321) Zadruté Komise poznamenává, že Nizozemsko se zřejmě domnívá, že způsob, jakým je strukturováno smluvní ujednání podle dohody o pražení ⁽¹⁶¹⁾, dodává právní podobu skutečnému rozdělení rizika a odpovědnosti mezi společností Alki LP a SMBV. Podle účetnictví SMBV však platba licenčního poplatku vyplývá z předběžné dohody se SMBV, nikoli ze smluvního ujednání mezi společnostmi Alki LP a SMBV.
- (322) Zatřetí, což je nejdůležitější, má Komise za to, že kdyby bylo tvrzení Nizozemska přijato, mohlo by být podnikatelské riziko jakékoli společnosti ve skupině odstraněno pouhým smluvním přeskupením rizik v rámci skupiny. Například společnost přijímající veškerá strategická rozhodnutí za skupinu, zejména investiční rozhodnutí a rozhodnutí v oblasti výzkumu a vývoje, což by v podstatě bylo považováno za komplexní funkci soustřeďující v sobě podnikatelské riziko, by bylo možné považovat za „společnost s nízkým rizikem“ a zdaňovat odpovídajícím způsobem, pokud by byla uvnitř skupiny uzavřena smlouva, která by řešila odměnu dané společnosti na libovolné úrovni provozních výdajů a společnost by přesouvala své přebytečné zisky do kterékoli jiné společnosti ze skupiny. Přijetím takového tvrzení by aplikace principu tržního odstupu při stanovování cen transakcí uvnitř skupiny ztratila smysl, jelikož by smluvní ujednání byla postavena nad hospodářskou skutečnost.
- (323) Komise v této souvislosti připomíná ⁽¹⁶²⁾ odstavce 9.44 až 9.46 směrnice OECD z roku 2010 ⁽¹⁶³⁾, kde je v souvislosti s restrukturalizací podniků vysvětleno, že „rozhodným faktorem pro volbu nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen je tedy nízká či vysoce riziková povaha podnikání, nikoliv naopak“ ⁽¹⁶⁴⁾. V rozporu s názory vyjádřenými Nizozemskem ⁽¹⁶⁵⁾ tato myšlenka, že při aplikaci pravidel stanovení převodních cen by se mělo vycházet z rizik, nikoli ze smluvních ujednání, pokud tato ujednání nezohledňují příslušné obchodní riziko, platí nejen v souvislosti s restrukturalizací podniků. Ačkoli je pravda, že dosažení shody ohledně metody stanovení převodních cen (jako je například transakční metoda čistého rozpětí) a vypracování smluvních ujednání, například povinných, která každoročně přizpůsobí zisk před zdaněním tomuto ujednání, vedou k omezení kolísání daňové povinnosti společnosti v jednotlivých fiskálních letech, avšak takováto struktura, vytvořená smluvním ujednáním, nemusí nutně odpovídat hospodářské skutečnosti, z níž vycházejí transakce i rizika spojená s činností společnosti. Směrnice OECD z roku 1995 obsahuje tuto úvahu v odstavci 1.26, podle něhož „v souvislosti se smluvními podmínkami se může zvážet, zda je údajné rozložení rizik v souladu s ekonomickou podstatou transakce. V tomto ohledu by se chování stran mělo obecně brát jako nejlepší důkaz potvrzující skutečné rozložení rizik.“

⁽¹⁵⁸⁾ Viz 105. bod odůvodnění.

⁽¹⁵⁹⁾ Viz 170. bod odůvodnění.

⁽¹⁶⁰⁾ Viz 51. bod odůvodnění.

⁽¹⁶¹⁾ Přitom je ujednání o stanovení převodních cen pro společnost SMBV zohledněno ve výpočtu licenčního poplatku, který má být vyplácen společnosti Alki LP, viz 170. bod odůvodnění.

⁽¹⁶²⁾ Viz též 87. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

⁽¹⁶³⁾ Tyto odstavce jsou součástí kapitoly 9 směrnice OECD z roku 2010, která se týká restrukturalizace podniků, jsou nicméně relevantní vzhledem k základnímu principu, který uvedené odstavce stanoví.

⁽¹⁶⁴⁾ Odstavec 9.46 směrnice OECD z roku 2010.

⁽¹⁶⁵⁾ Viz 167. bod odůvodnění.

- (324) Začtvrté, pokud jde o další tvrzení Nizozemska a Starbucks, že metodu pro stanovení převodních cen, kterou předběžná dohoda se SMBV přijala, ve skutečnosti určuje nízkoriziková povaha podnikání společnosti SMBV, Komise poznamenává, že informace předložené v průběhu šetření toto tvrzení nepodporují. V 113. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení Komise vyjadřuje pochybnosti ohledně schopnosti společnosti Alki LP nést a kontrolovat jakékoli podnikatelské riziko. Pokud společnost přijímá riziko, měla by být schopna na jedné straně rizika kontrolovat ⁽¹⁶⁶⁾ a na straně druhé mít finanční způsobilost takováto rizika přijmout ⁽¹⁶⁷⁾. Před posuzováním navrhované struktury v souladu s běžnými podmínkami hospodářské soutěže by se proto měla analyzovat schopnost přijmout riziko. Směrnice OECD z roku 2010 vyjasňuje, že kontrolu je v této souvislosti nutné chápat jako schopnost činit rozhodnutí o přijetí rizika a o jeho řízení. Toto by vyžadovalo, aby společnost disponovala pracovníky, kteří tyto kontrolní funkce realizují ⁽¹⁶⁸⁾.
- (325) Podle informací, které předložila společnost Starbucks ⁽¹⁶⁹⁾, však společnost Alki LP žádné vlastní zaměstnance nemá; v rámci partnerství sice v zásadě nelze vyloučit, že by se partneři mohli podílet na činnostech společnosti Alki LP, a přitom nebýt jejími zaměstnanci, avšak podle předložených informací ⁽¹⁷⁰⁾ jsou partnery společnosti Alki LP akciové společnosti a zaměstnance nemá žádná z nich. Provozní kapacita společnosti Alki LP přijímat rizika se tudíž jeví jako omezená.
- (326) Schopnost společnosti Alki LP nést finanční riziko je omezena na její finanční zdroje a na finanční zdroje jejích partnerů. Podle informací, jež předložila Komisi společnost Starbucks ⁽¹⁷¹⁾, nevedou tito partneři samostatné účetnictví, nýbrž jsou sami společnostmi s ručením omezeným. Finanční kapacita společnosti Alki LP je proto nižší a nemůže se rovnat celkové finanční kapacitě skupiny.
- (327) V odpovědi společnost Starbucks argumentuje tím, že provozní kapacita společnosti Alki LP je zajišťována zaměstnanci společnosti Starbucks Inc., kteří jsou příležitostně najímání, aby podpořili společnost Alki LP při plnění jejích úkolů ⁽¹⁷²⁾. Komise shledává tento argument nepřesvědčivým. Neexistuje žádný důvod, proč by najímání pracovníků na podporu řízení mělo probíhat prostřednictvím společnosti Alki LP. Společnost SMBV by bývala mohla zaměstnance na podporu řízení této společnosti najmout přímo. Jelikož je odpovědnost externě zajišťovaného vedení slabší než odpovědnost přímých řídicích pracovníků, z hlediska správy a řízení společnosti představuje externě zajištěné řízení vyšší náklady na zastoupení. Vzhledem k činnostem společnosti SMBV, jež zahrnují mimo jiné i provozování pražírny, vyžaduje řízení společností SMBV každodenní sledování a nemůže je účinně zajišťovat zaměstnanec na částečný úvazek.
- (328) Společnost Alki LP proto nemůže zajistit řízení podnikatelských rizik společnosti SMBV tak účinně, jak by to mohli dokázat přímí zaměstnanci nebo řídicí pracovníci společnosti SMBV, a toto riziko by proto prostřednictvím jeho smluvního převodu na společnost Alki LP mohlo být v nejlepším případě částečně zmíněno.
- (329) Tento závěr podporuje pochybnosti o ekonomické racionalitě této struktury, vyjádřené v 89. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, neboť společnost Alki LP se v této struktuře jeví jako nadbytečná. Odstavce 1.64 až 1.66 směrnice OECD z roku 2010 poukazují ⁽¹⁷³⁾ v tomto ohledu na situace, kdy struktury nejsou určovány běžnými obchodními podmínkami a mohou být strukturovány daňovým poplatníkem s cílem vyhnout se daním nebo je minimalizovat. V takových případech by daňové orgány měly analyzovat zdanitelný základ upravené struktury, která by byla určena běžnými obchodními podmínkami. Informace předložené společností Starbucks, podle nichž byla společnost Alki LP zařazena do struktury z důvodů zdanění v USA ⁽¹⁷⁴⁾, potvrzuje pochybnosti Komise o ekonomické racionalitě této struktury.
- (330) Zapáté, Komise přijímá tvrzení Nizozemska a společnosti Starbucks, že určitá rizika společnosti SMBV jsou zmírňována prostřednictvím ujednání s kavárnami, avšak tato skutečnost nemá žádný vliv na vztahy společnosti SMBV se společností Alki LP. Pokud jde o omezenou působnost společnosti SMBV v jednáních s jejími protějšky o obchodních podmínkách a cenách, Komise každopádně přijímá, že systém předpovědí prováděných kavárnami zřejmě snižuje obchodní nejistotu společnosti SMBV ⁽¹⁷⁵⁾. Podle smluvních ujednání mezi kavárnami a společností SMBV se kavárny nemohou významně odchýlit od předpovědí, které poskytly společnosti SMBV, a jsou rovněž povinny nakupovat produkty od společnosti SMBV. Odběr produkce společnosti SMBV je zajišťován prostřednictvím požadavku, aby kavárny kupovaly od společnosti SMBV její produkci. Klíčová rizika výrobního podnikání však nesouvisí pouze s rizikem zásob, ale především s výrobní kapacitou, a ani

⁽¹⁶⁶⁾ Odstavce 9.23 a 9.26 směrnice OECD z roku 2010.

⁽¹⁶⁷⁾ Odstavec 9.29 směrnice OECD z roku 2010.

⁽¹⁶⁸⁾ Odstavec 9.23 směrnice OECD z roku 2010.

⁽¹⁶⁹⁾ Viz 106. bod odůvodnění.

⁽¹⁷⁰⁾ *Ibid.*

⁽¹⁷¹⁾ *Ibid.*

⁽¹⁷²⁾ Viz 146. bod odůvodnění.

⁽¹⁷³⁾ Podobné znění lze nalézt v odstavcích 1.36 až 1.41 směrnice OECD z roku 1995.

⁽¹⁷⁴⁾ Viz 107. bod odůvodnění.

⁽¹⁷⁵⁾ Viz 144. bod odůvodnění.

Nizozemsko, ani Starbucks neprokázaly, že by prostřednictvím těchto smluvních ujednání byla příslušná rizika spojená s kolísáním poptávky a využitím výrobní kapacity zcela vyloučena. Konkrétně smlouvy s výrobcí, kteří jsou třetími stranami, zejména s [nepřidruženou výrobní společností 1], nejsou plně přizpůsobeny jakémukoli případnému kolísání poptávky.

- (331) Zašesté, smluvní ujednání, na něž se Nizozemsko a Starbucks odvolávají a podle kterého zaručuje kvalitu dodávaných zelených kávových zrn společnost SCTC, nemá žádný vliv na vztahy mezi společnostmi SMBV a Alki LP. V každém případě se jedná o standardní obchodní ujednání, které nesnižuje riziko společnosti SMBV ve srovnání s běžnými tržními podmínkami.
- (332) Závěrem Komise odmítá tvrzení, že by prostřednictvím smluvních ujednání docházelo k účinnému přenosu rizika ze společnosti SMBV na společnost Alki LP. Proto nemůže být odůvodněná žádná složka licenčního poplatku, která má vyvážit přenos podnikatelského rizika.
- d) Výše licenčního poplatku není odůvodněná částkami hrazenými společností Alki LP společnosti Starbucks US za technologii podle dohody o sdílení nákladů
- (333) Společnost Starbucks patrně dále poukazuje na to, že licenční poplatek, který společnost SMBV hradí společnosti Alki LP, je oprávněný, protože společnost Alki LP platí stejně vysokou částku společnosti Starbucks US za technologii pražení kávy.
- (334) Komise hned na počátku konstatuje, že předběžná dohoda se SMBV se netýká vztahů mezi společnostmi Alki LP a Starbucks US, nýbrž vztahů mezi společnostmi SMBV a Alki LP. Pro posouzení toho, zda byla analýza převodních cen, která hodnotí transakce mezi těmito dvěma subjekty, stanovena v souladu s metodikou poskytující spolehlivý odhad tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu, má proto význam jediné hodnota těchto transakcí stanovená daňovým poradcem společnosti Starbucks, nikoli hodnota jakýchkoli plateb mimo tento vztah.
- (335) Komise každopádně nepochybuje, že společnost Alki LP hradí společnosti Starbucks US významné částky, označované jako „stálý licenční poplatek“⁽¹⁷⁶⁾. Označení těchto plateb, prováděných podle dohody o sdílení nákladů, jako odměny za technologii pražení však nelze potvrdit, a to na základě způsobu, jakým jsou tyto platby podle dohody o sdílení nákladů strukturovány.
- (336) Zprvke platby, jež společnost Alki LP odvádí společnosti Starbucks US, jsou z větší části financovány prostřednictvím příjmů z licenčních poplatků, které získává z licenčních poplatků za značku, které jí platí společnost Starbucks Coffee BV, nikoli z licenčních poplatků obdržných od společnosti SMBV⁽¹⁷⁷⁾.
- (337) Zadruhé se nezdá, že by platby společnosti Alki LP hrazené společnosti Starbucks US podle dohody o sdílení nákladů byly stanoveny v souladu s principem tržního odstupu. Zejména pokud jde o nabytí duševního vlastnictví týkajícího se formy podniků a značky, zaplatila společnost Alki LP (včetně své předchůdkyně [společnosti CV 1]) od roku 2005 za nabytí tohoto duševního vlastnictví celkem [30–40] milionů dolarů, zatímco v roce 2014 společnost Alki LP toto duševní vlastnictví prodala za [1–1,5] miliardy EUR. Zdá se, že tento rozdíl v hodnotě naznačuje, že dané ujednání neodráželo tržní odměnu za duševní vlastnictví; platby v rámci stálého licenčního poplatku by proto mohly být považovány za náhradu za prodej značky ve stejné transakci za hodnotu, která byla příliš nízká.
- (338) Argument společnosti Starbucks, že platby podle dohody o sdílení nákladů ospravedlňují platby licenčního poplatku mezi společnostmi SMBV a Alki LP jako tržní, tedy musí být v souhrnu zamítnut.

e) Závěr o tržní povaze platby licenčního poplatku

- (339) Vzhledem k výše uvedenému má Komise za to, že porovnání se srovnatelnými nezávislými transakcemi, zejména ujednáními o licenčních poplatcích v některých dohodách o pražení a o výrobě a distribuci, které společnost Starbucks uzavřela s třetími stranami, prokazuje, že tržní hodnota licenčního poplatku, jež společnost SMBV hradí společnosti Alki LP za duševní vlastnictví týkající se pražení, by měla být nulová, a že by tedy za toto duševní vlastnictví v tomto konkrétním vztahu neměl být účtován žádný licenční poplatek, jelikož společnost SMBV z užívání duševního vlastnictví poskytnutého společnosti Alki LP nezískává žádný prospěch.

⁽¹⁷⁶⁾ Viz 112. bod odůvodnění.

⁽¹⁷⁷⁾ Platby společnosti Starbucks Coffee BV pro společnost Alki LP směřují do stejného fondu jako platby od společnosti SMBV, jež představují menší část příjmů společnosti Alki LP – viz 110. bod odůvodnění.

- (340) Vzhledem k uvedenému závěru není třeba výši tohoto licenčního poplatku odhadovat. Aby se zajistilo, že zdanitelné zisky společnosti SMBV odpovídají úrovni dosažené neintegrovánými společnostmi, jejichž daňová povinnost je určována zisky, které vytvářejí za tržních podmínek, měl by být výchozím bodem, z něhož se v Nizozemsku odvíjí daňová povinnost, spíše účetní zisk společnosti SMBV bez odečtení platby licenčního poplatku za poskytnutí duševního vlastnictví na prážení, který společnost SMBV hradí společnosti Alki LP. Jinými slovy, nezdaněné zisky, které společnost SMBV vyplácí ve formě licenčních poplatků společnosti Alki LP za duševní vlastnictví týkající prážení, by měly být v Nizozemsku plně zdaněny.
- (341) Metodika přijatá v předběžné dohodě se SMBV pro stanovení úrovně této platby, podle níž se veškeré zisky společnosti SMBV nad [9–12] % provozních výdajů převádějí na společnost Alki LP ⁽¹⁷⁸⁾, se tudíž odchyluje od metodiky vedoucí ke spolehlivému odhadu tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu. Jelikož použití této metodiky vede ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob ve srovnání s neintegrovánými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk je určen trhem, mělo by se na předběžnou dohodu se SMBV v důsledku přijetí této metodiky pohlížet tak, že společnosti SMBV poskytuje selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- f) Tržní povaha cen, které společnost SCTC účtuje společnosti SMBV za zelená kávová zrna
- (342) Jak je vysvětleno v 272. bodě odůvodnění, nezbytným prvním krokem při posuzování tržní povahy obchodních podmínek použitelných mezi stranami ve spojení za účelem stanovení převodních cen je identifikace a analýza řízených a nezávislých transakcí společnosti SMBV.
- (343) V 116. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení šetření Komise vysvětlila, že kdyby byla výše licenčního poplatku odhadnuta pomocí přímé metody pro stanovení převodních cen, například metody CUP, byly by ceny účtované za zelená kávová zrna nevypořádanou související řízenou transakcí, kterou je nutno za účelem stanovení převodních cen posuzovat, a musela by tudíž být posouzena cena, kterou společnost SCTC účtuje za zelená kávová zrna společnosti SMBV, aby se zjistilo, zda úroveň této ceny zohledněná ve výkazů zisků a ztrát společnosti SMBV nebyla přemrštěně vysoká, což by vedlo ke snížení zdanitelného zisku společnosti SMBV.
- (344) Ve zprávě o stanovení převodních cen je dohoda o dodávkách zelených kávových zrn mezi společnostmi SMBV a SCTC uvedena mezi nejdůležitějšími transakcemi a toky uvnitř skupiny, avšak zpráva nezkoumá a neanalyzuje, zda cena, kterou společnost SCTC účtuje společnosti SMBV za zelená kávová zrna, je tržní.
- (345) Stanovování ceny zelených kávových zrn společností SCTC je popsáno ve 114. až 119. bodě odůvodnění. V tabulce 6 je uvedeno, jakým způsobem společnost Starbucks rozděluje přírážku k ceně zelených kávových zrn, která nakupuje společnost SCTC, jež je účtována společnosti SMBV. Na základě finančních údajů týkajících se společnosti SCTC, které jsou uvedeny v tabulce 4, obsahuje tabulka 11 skutečnou přírážku vykázanou společností SCTC a skutečné hrubé rozpětí, které každý rok účtuje svým zákazníkům.

Tabulka 11

Přirážka k nákupní ceně zelených kávových zrn vykázaná společností SCTC a použité hrubé rozpětí

(%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
přirážka k COGS	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[4,5–7,5]	[1,5–4,5]	[16,5–19,5]	[13,5–16,5]	[19,5–22,5]	[16,5–19,5]
hrubé rozpětí u COGS	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[16,5–19,5]	[16,5–19,5]	[19,5–22,5]	[16,5–19,5]

- (346) Průměrná přirážka k cenám zelených kávových zrn dodávaných společností SCTC v letech 2005 až 2010 činí [přibližně 3 %] v porovnání s průměrnou přirážkou [přibližně 18 %] v letech 2011 až 2014. Odpovídající hrubé rozpětí u COGS v letech 2005 až 2010 činí [přibližně 6 %] v porovnání s průměrným hrubým rozpětím [přibližně 18 %] v letech 2011 až 2014.

⁽¹⁷⁸⁾ Viz 102. bod odůvodnění.

- (347) Podle společnosti Starbucks přírážka ve výši [přibližně 3 %] v průměru uplatňovaná v letech 2005 až 2010 odpovídá tržní přírážce. Odečte-li se tato přírážka od přírážek uplatňovaných od roku 2011, patrně vede k odměně, kterou zaznamenala společnost SMBV u činnosti pražení v souladu s odhadovaným rozpětím u COGS ve výši 13 až 17 %, které pro činnost pražení uvedla společnost X ⁽¹⁷⁹⁾. Přírážka ve výši [přibližně 3 %] je rovněž v mezích odměny za vykonávání funkce dodavatele, kterou společnost Starbucks uvedla ve srovnávací analýze předložené dne 29. června 2015 ⁽¹⁸⁰⁾. Komise proto může akceptovat, že přírážka [přibližně 3 %] k ceně zelených kávových zrn v letech 2005 až 2010 byla tržní.
- (348) Jelikož však společnost Starbucks neuvedla žádné přesvědčivé důvody pro zvýšení průměrné přírážky až na [přibližně 18 %] od roku 2011, má Komise za to, jak je vysvětleno v 349. až 357. bodě odůvodnění, že za uvedené období by neměl být akceptován žádný odpovídající odečet od účetních zisků společnosti SMBV v důsledku tohoto zvýšení. Kdyby zpráva o stanovení převodních cen řádně analyzovala cenu, kterou společnost SCTC účtovala společnosti SMBV za zelená kávová zrna, jako řízenou transakci, spadala by tato cena ve skutečnosti v oblasti působnosti předběžné dohody se SMBV, která má stanovit daňový základ společnosti SMBV v Nizozemsku ⁽¹⁸¹⁾. Jelikož je však cena placená za zelená kávová zrna odečtena od účetního zisku společnosti SMBV, měla předběžná dohoda se SMBV předepsat v roce 2008 tržní cenu, od níž by v roce 2011 nebyla možná žádná odchylka včetně zvýšení přírážky, pokud by tato předběžná dohoda nebyla nahrazena jinou nebo změněna.
- (349) Společnost Starbucks tvrdí, že ke zvýšení této přírážky v roce 2011 došlo v důsledku rostoucího významu operací společnosti SCTC, zejména jejích narůstajících zkušeností s nákupem kávy a – co je důležitější – její větší odpovědnosti a provozování rozvíjejícího se programu praxe C.A.F.E. Nezdá se však, že toto zdůvodnění odpovídá informacím poskytnutým v průběhu šetření. Program praxe C.A.F.E. v první řadě existuje od roku 2004. Kromě toho vzhledem k tomu, že odměna společnosti SCTC je úměrná prodeji zelených kávových zrn, by mělo být jakékoli zvýšení kapacity náležitě odměněno. Pokud odměna představuje stále procento COGS, vedl růst obrátu skutečně k úměrnému zvýšení zisků.
- (350) Společnost Starbucks dále tvrdí, že přírážka měla tržní povahu „po celé období“ let 2005 až 2014 ⁽¹⁸²⁾. Ve svém podání ze dne 29. června 2015 společnost Starbucks upřesnila, že členění v tabulce 5, uvedené v jejím podání ze dne 13. dubna 2015, bylo provedeno na základě analýzy srovnatelných údajů. Komise toto tvrzení nepřijímá, a to z následujících důvodů:
- (351) Zprvée, pokud jde o stanovení cen programu praxe C.A.F.E. v analýze srovnatelných údajů, kterou společnost Starbucks předložila dne 29. června 2015 ⁽¹⁸³⁾, Komise poznamenává, že číselné údaje obdržené od společností Starbucks jsou nekonzistentní. Informace předložené dne 13. dubna 2015 a reprodukované v tabulce 6 jsou v rozporu s informacemi poskytnutými dne 29. června 2015, které jsou uvedeny v tabulce 7. Konkrétně v souvislosti s programem praxe C.A.F.E. společnost Starbucks údaje, které byly původně označeny jako horní kvartil, později prezentovala jako nejvyšší zaznamenanou hodnotu. Nesrovnalosti se týkají rovněž použití transformačního faktoru k vyjádření licenčního poplatku, sjednaného jako procento z tržeb, kde společnost Starbucks provádí neobvyklou úpravu, aby dospěla k licenčnímu poplatku vyjádřenému jako procento nákladů ⁽¹⁸⁴⁾.
- (352) Zjištěné dohody ⁽¹⁸⁵⁾ se navíc týkají poskytování technologie za úhradu. Dalo by se to přirovnat k situaci, kdy společnost Starbucks prostřednictvím Alki LP poskytuje technologii společnosti SMBV, přestože dohody, na jejichž základě je technologie kávy poskytována, zřejmě neexistují samostatně, odděleně od licenční dohody o značkách kávy. Společnost SCTC neposkytuje společnosti SMBV žádnou technologii, za kterou by společnost SMBV měla obdržet odměnu prostřednictvím vyšší přírážky k ceně nakoupených zelených kávových zrn.
- (353) Zadruhé Komise poznamenává, že náklady na program praxe C.A.F.E. a na centra pro podporu farmářů nebyly v průměru vyšší než [0,5–1] % hodnoty zelených kávových zrn nakoupených společností SCTC ⁽¹⁸⁶⁾. Tyto náklady jsou co do velikosti srovnatelné s náklady spojenými s označením [certifikačního programu] ve výši

⁽¹⁷⁹⁾ Viz 201. bod odůvodnění.

⁽¹⁸⁰⁾ Toto mezikvartilové rozpětí, použijeme-li poznámky společnosti Starbucks, činí 4 % až 8,5 % – viz 134. bod odůvodnění.

⁽¹⁸¹⁾ Viz odstavec 3.42 směrnice OECD z roku 1995, kde se uvádí, že „použijí-li se zisková rozpětí nezávislých podniků, nesmí být zisky, které lze přičíst transakcím nezávislého podniku, zkráceny jeho řízenými transakcemi“.

⁽¹⁸²⁾ Co se týče hrubého rozpětí, na němž založené výsledky byly tržní, viz 128. bod odůvodnění.

⁽¹⁸³⁾ Viz 130. bod odůvodnění.

⁽¹⁸⁴⁾ Viz 131. bod odůvodnění.

⁽¹⁸⁵⁾ Viz 131. bod odůvodnění; všech 11 zjištěných dohod jsou dohody o poskytování technologie v souvislosti s potravinářskými produkty a nápoji.

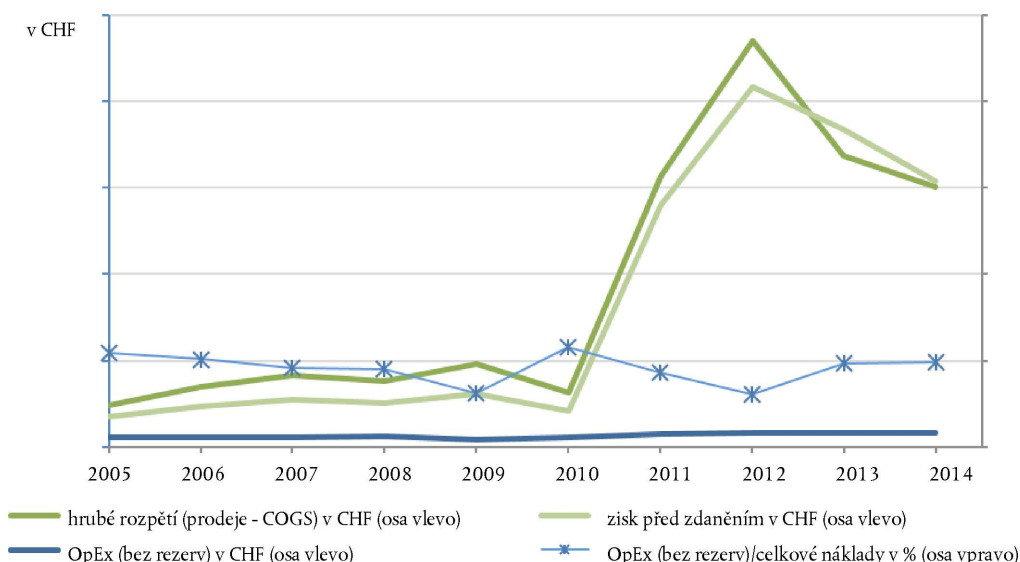
⁽¹⁸⁶⁾ Viz 121. bod odůvodnění.

[1,5–2] % v poměru k ceně zelených kávových zrn použité pro „[certifikační program kávového produktu e]“, což je nejprodávanejší produkt společnosti SMBV ⁽¹⁸⁷⁾. Ve skutečnosti program praxe C.A.F.E. patrně sestává z certifikačního programu, který lze spíše přirovnat k označení [certifikačního programu] než k licenci na duševní vlastnictví nebo technologii, jak to prezentuje společnost Starbucks.

- (354) Kromě toho se cena kávových produktů, které společnost SMBV prodává do kaváren, stanovuje na bázi nákladů, jak je vysvětleno v 96. bodě odůvodnění. Komise se proto domnívá, že na rozdíl od tvrzení společnosti Starbucks jsou přímé a nepřímé náklady na program praxe C.A.F.E. vhodnějším způsobem, jak přistupovat ke stanovení tržní ceny programu zelených kávových zrn účtované společnosti SMBV.
- (355) Pokud jde o finanční přírážku uvedenou v tabulce 6, Komise konstatuje, že zvolená metoda nevypočítává náklady pracovního kapitálu, jelikož závazky zákazníků, které v běžném obchodním styku přispívají k financování pohledávek a zásob, nejsou odečítány od odhadované částky, jež má být financována ⁽¹⁸⁸⁾. Společnost Starbucks se možná domnívá, že náklady na financování mají být připočteny, protože dohody týkající se odhadovaných nákladů na dodávky vycházejí z údajů od osob odpovědných za nákup, které nemusí mít přehled o prodaném zboží. To však v analýze předložené společností Starbucks není posuzováno ani doloženo. Finanční přírážka srovnatelná s tou, kterou předložila společnost Starbucks, se proto jeví jako neopodstatněná.
- (356) Zatřetí, obrázek 4 znázorňuje dopad zvýšení přírážky v roce 2011 na zisk společnosti SCTC, vyjádřený ve švýcarských francích (CHF). Obrázek 4 rovněž zachycuje provozní výdaje společnosti SCTC, jež nevykazují žádné zvýšení, které by bylo možné očekávat na základě zvýšeného významu společnosti SCTC, jak tvrdí společnost Starbucks. Provozní výdaje, vyjádřené jako procento celkových nákladů, zůstávaly stabilní, a provozní náklady by proto mohly být pokryty odměnou vázanou na COGS. Zvýšení přírážky v průměru z [přibližně 3 %] v letech 2005 až 2010 na [přibližně 18 %] v letech 2011 až 2014 ⁽¹⁸⁹⁾ vedlo ke zvýšení zisku společnosti SCTC na čtyřnásobek, jak dokresluje obrázek 4.

Obrázek 4

Ziskovost společnosti SCTC



- (357) Pro úplnost Komise poznamenává, že ztráty společnosti SMBV z jejích činností pražení od roku 2010 lze uvést do souvislosti se zvýšenou přírážkou k nákladům hrazeným společností SCTC za zelená kávová zrna ⁽¹⁹⁰⁾, jak znázorňuje obrázek 5.

⁽¹⁸⁷⁾ Viz 96. bod odůvodnění.

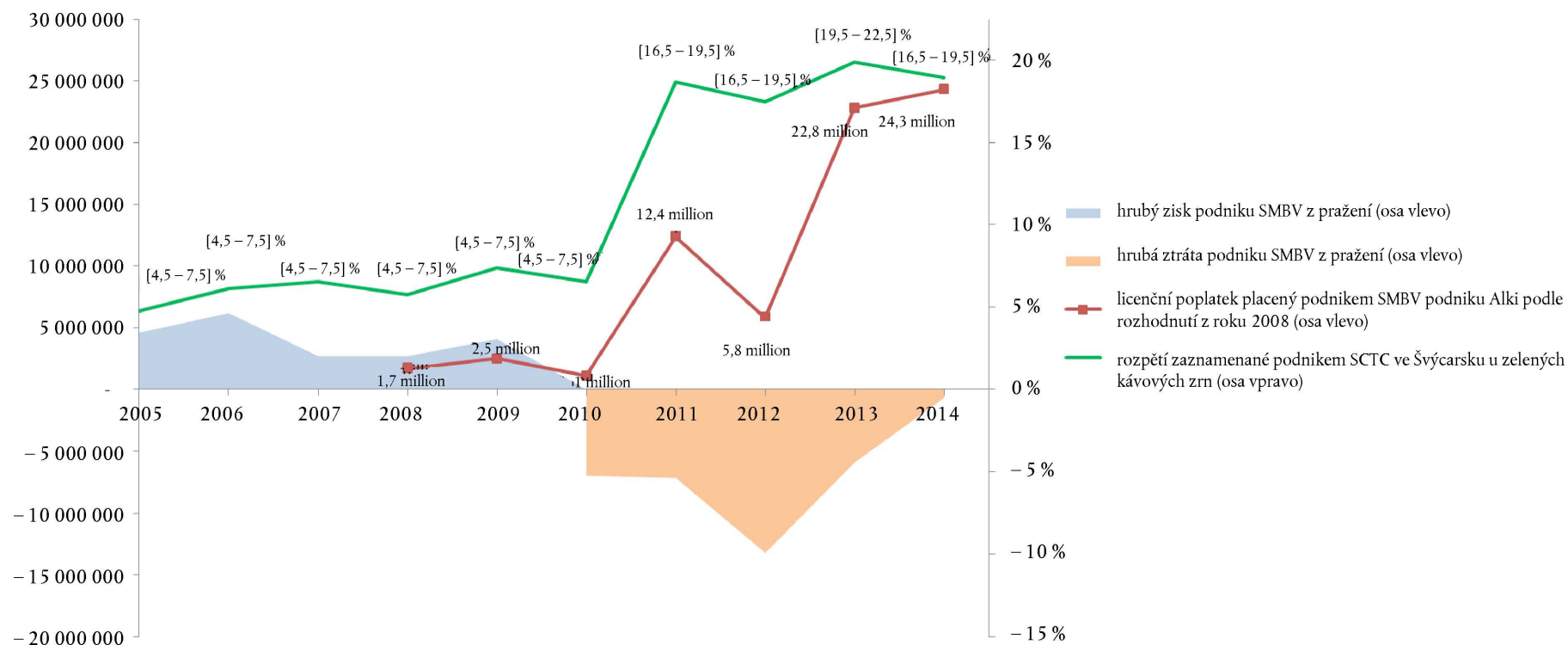
⁽¹⁸⁸⁾ Podle číselných údajů v tabulce 4 navíc společnost SCTC zřejmě drží značné množství nadbytečné hotovosti.

⁽¹⁸⁹⁾ Viz 346. bod odůvodnění.

⁽¹⁹⁰⁾ Viz 315. bod odůvodnění.

Obrázek 5

Ziskovost činnosti pražení společnosti SMBV



(358) S ohledem na tyto poznámky má Komise za to, že k tomu, aby bylo možné dospět ke spolehlivému odhadu tržní přírážky v období od roku 2010, měla by být průměrná přírážka ve výši [přibližně 3 %] v období let 2005 až 2010 zvýšena o náklady na program praxe C.A.F.E., a to až do výše nákladů na označení [certifikačního programu]. Náklady na označení [certifikačního programu] představovaly na konci roku 2014 [1–1,5] % ceny zelených kávových zrn prodaných společností SCTC a do ceny účtované společnosti SMBV se promítly ve výši [0,5–1] % ⁽¹⁹¹⁾. Tržní přírážka, kterou společnost SCTC zaznamenala v období od roku 2011, by proto činila až [přibližně 6 %] ceny zelených kávových zrn prodaných společností SCTC, což odpovídá hrubému zisku ve výši až [přibližně 9 %] nákladů, jež společnost SCTC vynaložila na prodané zboží a které účtovala společnosti SMBV. Průměrná přírážka ve výši [přibližně 18 %] ceny zelených kávových zrn, která společnost SCTC dodala společnosti SMBV, účinně uplatňovaná od roku 2011 do roku 2014, tudíž neodpovídá spolehlivému odhadu tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu.

(359) Jelikož zpráva o stanovení převodních cen neposuzuje a neanalyzuje, zda cena, kterou společnost SCTC za zelená kávová zrna účtovala společnosti SMBV, je tržní, metodika stanovení zdanitelných zisků společnosti SMBV navržená v této zprávě se tedy odchyluje od metodiky vedoucí ke spolehlivému odhadu tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu. Jelikož použití této metodiky vede ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob ve srovnání s neintegrovánými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk je určen trhem, mělo by se na předběžnou dohodu se SMBV kvůli přijetí této metodiky pohlížet tak, že poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

⁽¹⁹¹⁾ Viz 96. bod odůvodnění.

g) Závěr ohledně selektivní výhody poskytnuté na základě předběžné dohody se SMBV

- (360) Jak bylo vyvozeno v 339. až 341. bodě odůvodnění, má Komise za to, že srovnání se srovnatelnými nezávislými transakcemi, zejména s licenčními ujednáními o duševním vlastnictví obsaženými v některých dohodách o pražení a o výrobě a distribuci, jež společnost Starbucks uzavřela s třetími stranami, prokazuje, že tržní hodnota licenčních poplatků, které společnost SMBV hradí společnosti Alki LP za duševní vlastnictví týkající se pražení, by měla být nulová. To tedy znamená, že předběžná dohoda se SMBV tím, že akceptovala metodiku stanovení výše licenčního poplatku, podle níž se veškerý zisk vytvořený společností SMBV nad rámec [9–12] % provozních výdajů převádí na společnost Alki LP ⁽¹⁹²⁾, poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (361) Skutečnost, že zpráva o stanovení převodních cen neposuzuje a neanalyzuje, zda cena zelených kávových zrn účtovaná společností SCTC společnosti SMBV je tržní, rovněž znamená, že metodika navržená v této zprávě a přijatá prostřednictvím předběžné dohody se SMBV pro určení zdanitelného zisku společnosti SMBV v Nizozemsku poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

9.2.3.4. SMBV byla ve zprávě o stanovení převodních cen nesprávně označena za společnost s méně komplexní funkcí.

- (362) Jak je vysvětleno v 282. bodě odůvodnění, provedení srovnání vykonávaných funkcí je opodstatněné pouze v případech, kdy nelze provést srovnání mezi konkrétní transakcí uvnitř skupiny, pro niž se žádá o předběžnou dohodu s ohledem na vykonávanou funkci, a podobnými nezávislými transakcemi. Jak bylo vysvětleno v oddíle 9.2.3.3, má Komise za to, že ujednání o licenčních poplatcích obsažená v některých dohodách o pražení a o výrobě a distribuci, které společnost Starbucks uzavřela s třetími stranami, představují srovnatelné nezávislé transakce použitelné ke srovnání s licenčními ujednáními společnosti SMBV se společností Alki LP, jak vyplývá z předběžné dohody se SMBV.
- (363) Aniž je dotčen závěr, že srovnání funkcí v tomto případě nebylo nutné, Komise dále tvrdí, že analýza funkcí pomocí transakční metody čistého rozpětí provedená ve zprávě o stanovení převodních cen nevede ke spolehlivému odhadu tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu.
- (364) Aby bylo možné náležitě odhadnout tržní odměnu za vykonávané funkce, měla by se zpráva o stanovení převodních cen zabývat srovnáním funkcí vykonávaných každou ze stran souvisejících transakcí.
- (365) Při jednostranných metodách pro stanovení převodních cen, jako je transakční metoda čistého rozpětí, se pro účely stanovení převodních cen analyzuje pouze odměna „testované strany“ bez ohledu na výslednou odměnu ostatních stran transakce. Za předpokladu, že společnost SMBV plní ve vztahu mezi společnostmi SMBV a Alki LP „nejméně komplexní funkci“, považoval daňový poradce společnosti Starbucks společnost SMBV za „testovanou stranu“ a nezohlednil, zda je zbývající zisk přisouzený společnosti Alki LP úměrný funkcím, rizikům a majetku společnosti Alki LP. Společnost Starbucks zdůvodňuje tuto volbu tím, že společnost SMBV nevlastní cenné duševní vlastnictví a při provádění běžných činností nenese významná podnikatelská rizika, společnost SMBV by proto byla v tomto vztahu nejméně komplexním subjektem ⁽¹⁹³⁾.
- (366) Argumentace společnosti Starbucks však zjevně zaměňuje komplexnost funkcí s podstupovanými riziky. V odstavci 3.18 směrnice OECD z roku 2010 ⁽¹⁹⁴⁾ se vysvětluje, že při aplikaci transakční metody čistého rozpětí by volba „testované strany“ měla být v souladu s funkční analýzou transakce ⁽¹⁹⁵⁾. Obecně je „testovanou stranou“ ta, na kterou lze určitou metodu pro stanovení převodních cen aplikovat nejspolehlivěji a pro niž lze nalézt nejspolehlivější srovnatelné transakce, tj. nejčastěji se bude jednat o tu stranu, která má méně komplexní funkční analýzu.
- (367) Komplexnost a riziko nejsou totéž, ačkoli úvahy týkající se rizika do funkční analýzy vstupují. Komplexnost je třeba posuzovat relativně, tj. srovnáním s ostatními stranami podílejícími se na transakcích. Odstavec 3.18 směrnice OECD z roku 2010 v této souvislosti při volbě testované strany odkazuje na „méně“ komplexní funkci, nikoli v absolutním vyjádření na funkci, která by nebyla komplexní vůbec ⁽¹⁹⁶⁾. Požadavek na posuzování komplexnosti funkce v porovnání s ostatními stranami transakcí obsahují také odstavce 1.21, 1.22 a 1.23

⁽¹⁹²⁾ Viz 102. bod odůvodnění.

⁽¹⁹³⁾ Viz 190. bod odůvodnění.

⁽¹⁹⁴⁾ Volba testované strany je nezbytná pouze v případech, kdy se použije metoda nákladů a přírůžky, metoda ceny při opětovném prodeji nebo transakční metoda čistého rozpětí, viz odstavec 3.18 směrnice OECD z roku 2010.

⁽¹⁹⁵⁾ Tento požadavek se rovněž vyskytuje v odstavci 3.43 směrnice OECD z roku 1995.

⁽¹⁹⁶⁾ Stejně je tomu i v případě odstavců 2.59 a 9.79 směrnice OECD z roku 2010.

směrnice OECD z roku 1995. Pokud je tedy za účelem stanovení převodních cen použita transakční metoda čistého rozpětí, musí se rovněž analyzovat funkce druhé strany transakce, v tomto případě společnosti Alki LP. Informace o funkcích společnosti Alki LP měl nizozemský správce daně v době podání žádosti o předběžnou dohodu se SMBV zajistit k dispozici.

- (368) Pokud však lze zjistit přímé údaje týkající se souvisejících transakcí, měly by tyto zjištěné údaje posloužit ke stanovení odměny společnosti, jež se podílí na srovnatelné transakci ⁽¹⁹⁷⁾. Existenci přímo srovnatelných transakcí pro stanovení tržní odměny Komise podrobně rozebírá v oddíle 9.2.3.3.
- (369) V následujícím oddíle nicméně Komise analyzuje relativní komplexnost subjektů ve skupině, které se podílejí na transakcích se společností SMBV.
- (370) Společnost SMBV především kromě své funkce pražení plní i řadu dalších funkcí. Tato skutečnost jako taková poněkud ztěžuje nalezení vhodných srovnatelných transakcí za účelem stanovení převodních cen ⁽¹⁹⁸⁾. Funkce pražení, kterou vykonává společnost SMBV, je navíc pro výrobce kávy kritická. Společnost SMBV rovněž provádí nebo zadává průzkum trhu, je držitelem duševního vlastnictví a podílí se na smlouvách s výrobcí na zakázku. V neposlední řadě není odpovědnost za nastavení cen jasně stanovena a zdá se, že společnost SMBV má určitou míru kontroly nad cenami, které obdrží za prodané zboží.
- (371) Tvzení daňového poradce společnosti Starbucks ve zprávě o stanovení převodních cen o tom, že funkce pražení, kterou společnost SMBV vykonává, má rutinní povahu, je v rozporu s údaji předloženými konkurencí, neboť tři ze čtyř konkurentů, kteří obdrželi žádost Komise o informace, nezadávají pražení subdodavatelům. Dva z těchto konkurentů ve skutečnosti uvedli, že funkci pražení považují za kritickou, a proto v zásadě neuvažují o tom, že by mohla být zajišťována subdodavatelem ⁽¹⁹⁹⁾. To, že je funkce pražení důležitá, však nutně neznamená, že je také vysoce komplexní.
- (372) V konkrétním případě společnosti SMBV však analýza jejich provozních výdajů odhaluje významné výdaje na průzkum trhu ⁽²⁰⁰⁾. Mezi nejdůležitější provozní výdaje společnosti SMBV kromě toho patří umořování nehmotného majetku. Společnost SMBV provádí průzkum trhu, je držitelem značného duševního vlastnictví a v roce 2012 nabyla další duševní vlastnictví v hodnotě 4 milionů EUR. Rutinní výrobce se do takových činností nezapojuje.
- (373) Nizozemsko tvrdí, že tyto výdaje, jež souvisejí s platbou licenčních poplatků za software a informační systémy, přičemž se jedná o standardní informační systémy, jako takové nedokazují, že by společnost SMBV užívala cenné duševní vlastnictví. Například v případě společnosti Y platí společnost označená jako výrobce na zakázku za licence na informační systém ⁽²⁰¹⁾. V případě společnosti SMBV se však odpisy a amortizace v oblasti duševního vlastnictví takovýchto poplatků za užívání software netýkají, jelikož poplatky za užívání software jsou v účetnictví společnosti SMBV vykazovány pod zvláštní položkou ⁽²⁰²⁾.
- (374) Takovéto úvahy samy o sobě nestačí k vyvození závěru, že společnost SMBV nevykonává méně komplexní funkci. Za tímto účelem musí být posouzena také komplexnost funkcí, které zajišťuje společnost Alki LP.
- (375) Činnosti společnosti Alki LP jsou posouzeny v 324. až 329. bodě odůvodnění. Z tohoto posouzení vyplývá, že provozní kapacita společnosti Alki LP je krajně omezená až žádná, neboť společnost nemá žádné zaměstnance a zaměstnance nemá ani žádný z jejích partnerů.
- (376) Komise proto dochází k závěru, že daňový poradce společnosti Starbucks za účelem stanovení převodních cen označil společnost SMBV ve srovnání se společností Alki LP za méně komplexní funkci neoprávněně.

⁽¹⁹⁷⁾ Viz odstavec 2.3 směrnice OECD z roku 2010 a odstavec 3.49 směrnice OECD z roku 1995.

⁽¹⁹⁸⁾ Podle odstavce 3.42 směrnice OECD z roku 1995 „by nebylo vhodné aplikovat transakční metodu čistého rozpětí na celou společnost, pokud se společnost podílí na celé škále různých řízených transakcí, které v jejich souhrnu není možné náležitě porovnat s transakcemi nezávislého podniku“.

⁽¹⁹⁹⁾ Viz 204. až 212. bod odůvodnění.

⁽²⁰⁰⁾ Viz 98. bod odůvodnění.

⁽²⁰¹⁾ Viz 212. bod odůvodnění.

⁽²⁰²⁾ Viz 98. bod odůvodnění.

- (377) V důsledku to znamená, že jelikož metodika stanovení daňového základu společnosti SMBV použitá ve zprávě o stanovení převodních cen vycházela z chybného předpokladu, tj. že při aplikaci transakční metody čistého rozpětí by společnost SMBV měla být „testovanou stranou“, tato metodika nevede ke spolehlivému odhadu tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu. Jelikož schválení této metodiky v předběžné dohodě se SMBV vede ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob ve srovnání s neintegrovánými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk podle tohoto systému je určován trhem, mělo by být předběžné posouzení převodních cen hodnoceno tak, že poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

9.2.3.5. Ve zprávě o stanovení převodních cen je nesprávně aplikována transakční metoda čistého rozpětí

- (378) V předchozích oddílech Komise prokázala, že zpráva o stanovení převodních cen neposuzuje, zda licenční poplatky hrazené společností SMBV společnosti Alki LP za poskytnutí duševního vlastnictví týkajícího se pražení, což je transakce uvnitř skupiny, kvůli níž byla fakticky vyžádána a udělena předběžná dohoda se SMBV ⁽²⁰³⁾, je tržní. Dále Komise prokázala, že zpráva o stanovení převodních cen analyzuje komplexnost všech společností ve skupině za účelem aplikace transakční metody čistého rozpětí nesprávně. Aniž jsou dotčeny tyto závěry, které umožňují Komisi vyvodit další závěr, a sice že předběžná dohoda se SMBV přináší společnosti SMBV selektivní výhodu ve formě snížení její daňové povinnosti v Nizozemsku, Komise rovněž pro úplnost uvádí, že daňový poradce společnosti Starbucks ve zprávě o stanovení převodních cen nesprávně aplikoval transakční metodu čistého rozpětí.

- a) Daňový poradce společnosti Starbucks ve zprávě o stanovení převodních cen nesprávně určil hlavní funkce společnosti SMBV

- (379) Za účelem stanovení převodních cen se volba metody pro stanovení převodních cen a výběr srovnatelných transakcí určují na základě funkční analýzy společnosti, pro niž se žádá o předběžnou dohodu. Podle funkční analýzy vypracované daňovým poradcem společnosti Starbucks spočívá hlavní funkční přínos společnosti SMBV pro společnost Starbucks v činnostech pražení/výroby ⁽²⁰⁴⁾. Na základě tohoto předpokladu považuje daňový poradce společnost SMBV za výrobce kávy s nízkými riziky, který vykonává rutinní funkce, a tím pádem také za „nejméně komplexní subjekt“ pro účely aplikace transakční metody čistého rozpětí.

- (380) V rozhodnutí o zahájení řízení Komise vyjádřila pochybnosti ohledně toho, že Nizozemsko ve zprávě o stanovení převodních cen nesprávně akceptovalo klasifikaci společnosti SMBV jakožto výrobce na zakázku s nízkými riziky ⁽²⁰⁵⁾.

- (381) Na základě informací předložených Nizozemskem a společností Starbucks v průběhu šetření má Komise za to, že daňový poradce nesprávně označil společnost SMBV za výrobce s nízkými riziky. Konkrétněji předložené informace o příjmech společnosti SMBV prokazují, že pražení není hlavním zdrojem jejích příjmů. Jak dokresluje tabulka 2, příjem z prodeje pražené kávy uvedený v položce „BALENÁ KÁVA“ ⁽²⁰⁶⁾ představoval pouze [15–20] % příjmů společnosti SMBV v letech 2013 a 2014. V roce 2007, tzn. v době, kdy byla uzavřena předběžná dohoda se SMBV, byl tento podíl v zásadě na stejné úrovni [15–20] %.

- (382) Společnost SMBV místo toho získává většinu svých zisků zaznamenaných v Nizozemsku z jiných činností, než je pražení. Jako důležitější než činnost pražení se v případě společnosti SMBV jeví funkce opětovného prodeje, kterou Nizozemsko a Starbucks označují jako poskytování logistických a administrativních služeb ⁽²⁰⁷⁾ a která v letech 2013 a 2014 tvořila [80–85] % příjmů společnosti SMBV. Na základě údajů, jež byly k dispozici v době žádosti o předběžnou dohodu se SMBV, činil tento podíl v roce 2007 [75–80] %. V téže době navíc tuto činnost vykonávalo [10–30] z celkem [40–60] zaměstnanců společnosti SMBV. Společnost SMBV rovněž udržovala tři smluvní vztahy v oblasti distribuce a logistiky.

⁽²⁰³⁾ Oddíl 9.2.3.2.

⁽²⁰⁴⁾ Viz 49. bod odůvodnění.

⁽²⁰⁵⁾ Viz 79. až 96. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

⁽²⁰⁶⁾ Společnost Starbucks uvedla, že příjmy pod hlavičkou „BALENÁ KÁVA“ se v případě společnosti SMBV týkají funkce pražení a balení. Příjmy z jiných položek, které mohly zahrnovat produkty vyráběné částečně na základě kávy pražené společností SMBV, představují podle společnosti Starbucks pouze malou část celkové pražené produkce společnosti SMBV; viz 94. bod odůvodnění

⁽²⁰⁷⁾ Viz 166. a 190. bod odůvodnění.

- (383) V rozporu s tvrzením Nizozemska a Starbucks o tom, že v případě nákladů na nekávové produkty se z hlediska společnosti SMBV jedná o přenesené náklady ⁽²⁰⁸⁾, společnost SMBV ve skutečnosti dosahuje rozpětí při opětovném prodeji nekávových produktů. Funkce dalšího prodeje společnosti SMBV navíc nejenže představuje hlavní zdroj jejího příjmu, ale i jediný zdroj zisků společnosti SMBV od roku 2010, vzhledem k tomu, že funkce pražení společnosti SMBV je od uvedeného roku ztrátová ⁽²⁰⁹⁾, aniž by tím byla dotčena otázka, zda tyto ztráty vyplývající z činnosti pražení byly způsobeny nesprávným stanovením převodních cen zelených kávových zrn ⁽²¹⁰⁾.
- (384) Nizozemsko dále argumentuje tím, že nemuselo od společnosti Starbucks vyžadovat více informací, než bylo předloženo jeho daňové správě v okamžiku žádosti o předběžné posouzení převodních cen, protože bylo s podnikáním společnosti SMBV již obeznámeno, neboť toto předběžné posouzení převodních cen představovalo obnovení dřívějšího rozhodnutí ⁽²¹¹⁾. To, že Nizozemsko ignorovalo skutečnost, že většina příjmu společnosti SMBV pochází z opětovného prodeje nekávových produktů, jeho tvrzení o tom, že jeho daňová správa byla obeznámena s podnikáním společnosti SMBV, jasně odporuje ⁽²¹²⁾.
- (385) Zpráva o stanovení převodních cen sice zohledňuje, že společnost SMBV prodává produkci nakoupenou od třetích stran dále do kaváren, avšak při výběru srovnatelných transakcí a ukazatelů úrovně zisku pro aplikaci transakční metody čistého rozpětí tuto funkci opomíjí. Daňový poradce společnosti Starbucks tudíž neprovedl kritické posouzení s cílem určit hlavní funkce společnosti SMBV pro účely analýzy stanovování převodních cen ⁽²¹³⁾.
- (386) Hlavní funkce společnosti SMBV tudíž byla daňovým poradcem společnosti Starbucks ve zprávě o stanovení převodních cen určena nedostatečně a nizozemským správcem daně byla chybně přijata jako základ pro výpočet odměny akceptovaný v předběžné dohodě se SMBV.
- b) Daňový poradce společnosti Starbucks nevhodně použil provozní výdaje jako ukazatel úrovně zisku při uplatnění transakční metody čistého rozpětí.
- (387) V odstavci 2.87 směrnice OECD z roku 2010 se uvádí, že při použití transakční metody čistého rozpětí mohou zpravidla a podle okolností konkrétního případu vhodným základem pro distribuční činnosti být tržby nebo distribuční provozní náklady ⁽²¹⁴⁾.
- (388) Nizozemsko tvrdí, že dokonce i kdyby činnosti společnosti SMBV nebyly ve zprávě o stanovení převodních cen určeny správně, jsou při aplikaci transakční metody čistého rozpětí vhodným ukazatelem ziskovosti provozní náklady. Jelikož však zisky jsou společnosti SMBV vytvářeny a zaznamenány ve formě rozpětí pro distribuované produkty, na společnost Alki LP. Žádná z údajných složek této platby však nijak nesouvisí se zisky SMBV plynoucími z funkce dalšího prodeje, neboť společnost Alki LP není schopna vytvářet aktivní zisk z opětovného prodeje nekávových produktů, protože nemá žádnou provozní kapacitu, a to ani přímo, ani prostřednictvím svých partnerů ⁽²¹⁷⁾. Přisouzení těchto zisků společnosti Alki LP prostřednictvím úhrady licenčního poplatku založeného na zbývajícím zisku proto není v souladu s principem tržního odstupu.
- (389) Zisky společnosti SMBV pocházející z jejích činností dalšího prodeje jsou ovšem zaznamenány v Nizozemsku a nejsou přisouzeny žádnému jinému členovi skupiny, který je schopen takové zisky vytvářet. Úhrada plateb jako zbývajících zisků ve skutečnosti přenáší zisky, jež společnost SMBV získává z opětovného prodeje nekávových produktů, na společnost Alki LP. Žádná z údajných složek této platby však nijak nesouvisí se zisky SMBV plynoucími z funkce dalšího prodeje, neboť společnost Alki LP není schopna vytvářet aktivní zisk z opětovného prodeje nekávových produktů, protože nemá žádnou provozní kapacitu, a to ani přímo, ani prostřednictvím svých partnerů ⁽²¹⁷⁾. Přisouzení těchto zisků společnosti Alki LP prostřednictvím úhrady licenčního poplatku založeného na zbývajícím zisku proto není v souladu s principem tržního odstupu.

⁽²⁰⁸⁾ Viz 97. bod odůvodnění.

⁽²⁰⁹⁾ Viz 315. bod odůvodnění.

⁽²¹⁰⁾ Viz 342. a následující body odůvodnění.

⁽²¹¹⁾ Viz 17. bod odůvodnění.

⁽²¹²⁾ Viz též odstavec 1.43 směrnice OECD z roku 2010 a odstavec 1.21 směrnice OECD z roku 1995.

⁽²¹³⁾ *Ibid.*

⁽²¹⁴⁾ To je také v souladu s příkladem distribuční funkce uvedeným v odstavci 3.48 směrnice OECD z roku 1995.

⁽²¹⁵⁾ Ze 128 milionů EUR v roce 2008 na 350 milionů EUR v roce 2014.

⁽²¹⁶⁾ Ze 20 milionů EUR v roce 2008 na 44 milionů EUR v roce 2014.

⁽²¹⁷⁾ Viz 235. bod odůvodnění.

- (390) Zaznamenané zisky navíc přisouzeny být musí, protože jsou hospodářskou skutečností, nad niž nelze stavět použití ekonomického modelu nebo modelu stanovení převodních cen, jehož cílem je přibližný odhad hospodářské skutečnosti v případech, kdy (přímé) zjištěné transakce neexistují. V případě SMBV nejsou zisky z opětovného prodeje nekávových produktů přisouzeny prostřednictvím odměny v jakékoli formě žádnému jinému subjektu ve skupině ani žádné třetí straně, která by byla schopna vytvářet aktivní zisk z opětovného prodeje nekávových produktů, a měly by proto být přisouzeny společnosti SMBV.
- (391) Daňový poradce tudíž jako ukazatel úrovně zisku při aplikaci transakční metody čistého rozpětí nevhodně použil provozní výdaje namísto tržeb.
- c) Funkční analýza vycházející z funkce opětovného prodeje SMBV a z odměny založené na rozpětí u tržeb by vedla k vyšší úrovni odměny.
- (392) Pro ilustraci dopadu nesprávného určení hlavních funkcí SMBV a nevhodného výběru provozních výdajů jako ukazatele úrovně zisku ze strany daňového poradce společnosti Starbucks Komise zopakovala analýzu daňového poradce s pozměněnou skupinou podobných podniků na základě funkce opětovného prodeje SMBV a vypočítala přírůstek k tržbám pro tuto pozměněnou skupinu podobných subjektů.
- (393) Vzhledem k tomu, že ve zprávě o stanovení převodních cen byla nesprávně určena hlavní obchodní činnost společnosti SMBV, byla stejně nevhodně vybrána i skupina podobných subjektů se srovnatelnými transakcemi, kterou daňový poradce při aplikaci transakční metody čistého rozpětí použil k určení odměny za funkce vykonávané společností SMBV – kód NACE „Zpracování čaje a kávy“⁽²¹⁸⁾. Za účelem úpravy skupiny podobných subjektů provedla Komise podobnou analýzu na základě databáze Amadeus, která byla použita ve zprávě o stanovení převodních cen, přičemž použila kód NACE „Velkoobchodní prodej kávy, čaje, kakaa a koření“. Ostatní kritéria výběru použitá Komisí za účelem výběru skupiny podobných subjektů se shodovala s kritérii použitými daňovým poradcem společnosti Starbucks ve zprávě o stanovení převodních cen⁽²¹⁹⁾.
- (394) Za účelem srovnání poté Komise z pozměněné skupiny podobných subjektů vyloučila ty společnosti, které převážně distribuují jiné produkty než kávu a čaj (např. koření či cukr), nebo společnosti prodávající pouze zařízení, a ponechala společnosti zabývající se pražením, čímž získala 12 srovnatelných společností.
- (395) Jelikož polovina z těchto 12 společností nevykázala údaje o provozních výdajích⁽²²⁰⁾, a protože tyto údaje jsou citlivé na účetní rozdíly mezi daňovými jurisdikcemi, vypočítala Komise přírůstek k tržbám pro společnost v pozměněné skupině podobných subjektů. Výsledky těchto výpočtů jsou zaznamenány v tabulce 12.

⁽²¹⁸⁾ Viz 57. bod odůvodnění.

⁽²¹⁹⁾ V zemích E-15, na Islandu, v Norsku a ve Švýcarsku se podařilo nalézt aktivní společnosti nebo společnosti s neznámým statutem, které nejsou z 25 nebo více procent vlastněny jinou společností, s cílem zajistit kritérium nezávislosti; tento výběr je stejný jako u daňového poradce. Bylo však nastaveno pozdější období sledování, protože daňový poradce použil údaje za období 2001–2005 a předběžná dohoda byla uzavřena v roce 2008, tedy tři roky po době, z níž pocházely poslední údaje.

⁽²²⁰⁾ Ve zprávě o stanovení převodních cen se k provozním výdajům dospělo vypočtením rozdílu mezi celkovými náklady a tím, co společnost Bureau van Dijk, která databázi Amadeus provozuje, označila jako „náklady na suroviny“, u nichž se má za to, že odrážejí COGS. U mnoha společností zařazených do srovnání nebyly údaje o „nákladech na suroviny“ k dispozici.

Tabulka 12

Analýza srovnatelných transakcí na základě velkoobchodní distribuce

			2007					2006					2005					2005- 2007
	company name	country	turn- over	opera- ting profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	turn- over	opera- ting profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	turn- over	opera- ting profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	average Mark-up on Sales
1	ETABLISSEMENTEN SAS KOFFIE	Belgium	30 872	1 683	29 189	20 311	5,45 %	28 128	1 155	26 973	19 167	4,11 %	21 204	646	20 558	13 125	3,05 %	4,20 %
2	TOSTADORES REUNIDOS SA	Spain	14 899	231	14 668	14 403	1,55 %	13 080	244	12 835	n.a.	1,87 %	11 618	206	11 412	n.a.	1,77 %	1,73 %
3	MAGAZZINI DEL CAFFE' S.P.A. O, IN FORMA ABBREVIATA: MDC SPA O MDC SPA	Italy	2 301	- 347	2 648	1 165	- 15,07 %	1 224	- 558	1 782	803	- 45,55 %	639	- 359	998	420	- 56,15 %	- 38,92 %
4	LA CITTADELLA S.P.A.	Italy	2 949	601	2 349	787	20,37 %	2 865	786	2 079	668	27,43 %	2 820	675	2 145	635	23,94 %	23,91 %
5	CAFFE' UNIVERSALE BUONO AROMATICO - C.U.B.A. CAFE'	Italy	1 397	181	1 217	511	12,92 %	1 210	67	1 143	480	5,54 %	1 005	50	955	439	4,95 %	7,80 %
6	CAFES TC-3 SAL	Spain	2 015	118	1 897	n.a.	5,87 %	1 881	73	1 808	n.a.	3,88 %	1 721	46	1 675	n.a.	2,65 %	4,13 %
7	KOYIAHΣ, A.&Π.&Λ., A.E.B.E.	Greece	12 880	832	12 048	n.a.	6,46 %	10 092	310	9 782	n.a.	3,07 %	10 126	212	9 914	n.a.	2,09 %	3,87 %
8	CAFFE' SELE S.R.L.	Italy	1 039	91	948	560	8,77 %	968	82	886	536	8,47 %	874	38	836	474	4,30 %	7,18 %
9	RICO CAFÉ' S.R.L.	Italy	306	1	305	181	0,40 %	263	3	260	143	1,32 %	211	2	209	139	1,11 %	0,94 %
10	CAFÉ GRAEXPRES SL	Spain	781	15	766	n.a.	1,92 %	710	7	703	n.a.	1,05 %	666	2	664	n.a.	0,31 %	1,09 %
11	CERDANYA CAFES SL	Spain	310	8	302	n.a.	2,63 %	320	6	314	n.a.	1,77 %	306	3	303	n.a.	1,11 %	1,84 %
12	IMPORCAFÉ - COMÉRCIO E TORREFACÇÃO DE CAFÉ, LDA	Portugal	321	14	307	146	4,28 %	23	6	317	139	1,75 %	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.		3,01 %
number of companies							12					12					11	12
lower quartile							1,7 %					1,5 %					1,1 %	1,5 %
median							4,9 %					2,5 %					2,1 %	3,1 %
upper quartile							7,6 %					4,8 %					4,0 %	5,5 %

- (396) Analýza skupiny podobných podniků, které provádějí zejména velkoobchodní distribuci kávy, vede k mediánovému zisku z tržeb ve výši 3,1 %, s mezikvartilovým rozpětím 1,5 % až 5,5 %. Ačkoli se o mezikvartilovém rozpětí pojednává ve směrnici OECD z roku 2010 pouze na jednom místě mezi jinými možnými rozpětími použitelnými k řešení problematiky srovnatelnosti ⁽²²¹⁾, daňovými poradci bývá často používáno. Aby se však předešlo zvýhodnění společností používajících převodní ceny, měl by být pro účely stanovení převodních cen u řízených transakcí použit určitý bod v rámci rozpětí, které je nejbližší nejpravděpodobnějšímu tržnímu výsledku.
- (397) V daném případě se daňový základ společnosti SMBV určený v předběžné dohodě se SMBV nachází mimo mezikvartilové rozpětí vypočtené na základě pozměněné skupiny podobných subjektů, jejichž odměňování je založeno na přírázce k tržbě. Jak je uvedeno v tabulce 13, byl v každém roce počínaje rokem 2008 zdanitelný zisk společnosti SMBV vypočítaný na základě předběžné dohody se SMBV nižší než její zdanitelný zisk v nižším bodě tohoto rozpětí, tj. 1,5 % z tržeb:

Tabulka 13

(EUR)

	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Tržby SMBV	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
Zdanitelný příjem SMBV na základě napadeného rozhodnutí	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
Zdanitelný příjem - spodní rozpětí (1,5%)	1 931 770	2 035 164	2 139 409	2 762 386	4 293 261	4 914 487	5 258 083
Zdanitelný příjem - medián rozpětí (3,1%)	3 992 325	4 206 006	4 421 445	5 708 932	8 872 739	10 156 606	10 866 704
Zdanitelný příjem - horní rozpětí (5,5%)	7 083 157	7 462 268	7 844 498	10 128 750	15 741 956	18 019 785	19 279 637
Zdanitelný příjem SMBV jako % z tržeb	1,2 %	1,3 %	1,2 %	0,8 %	0,6 %	0,5 %	0,5 %

- (398) Mezikvartilové rozpětí 1,5 % až 5,5 % vychází z finančních údajů za období 2005 až 2007, což je nejbližší období předcházející předběžné dohodě se SMBV. Zjištění, že daňový základ dohodnutý v této předběžné dohodě leží mimo toto rozpětí, platí stejnou měrou pro různá sledovaná období ⁽²²²⁾.
- (399) To, že se daňový poradce společnosti Starbucks se mýlil, když pro účely odhadnutí tržní odměny společnosti SMBV považoval SMBV za výrobní společnost s odměňováním založeným na provozních výdajích, dále potvrzuje srovnání interních údajů se společností SMC. SMC je jediná další společnost ve skupině Starbucks, která zajišťuje činnosti pražení interně ⁽²²³⁾. Jelikož je tato společnost pro daňové účely konsolidována se společností Starbucks US, není společnost Starbucks motivována k přesouvání zisků této společnosti prostřednictvím licenčního poplatku hrazeného společností Starbucks Corporation. V důsledku toho sice účetnictví společnosti SMC nepodléhá auditu, je však vytvářeno čistě pro podnikové účely a za situace, kdy v případě této společnosti nejsou zohledňovány daňové otázky. Na základě tohoto účetnictví je SMC z hlediska návratnosti provozních výdajů více než [40–50]krát ziskovější, než činí odměna pro společnost SMBV dohodnutá v předběžné dohodě se SMBV.

⁽²²¹⁾ Viz odstavec 3.57 směrnice OECD z roku 2010.

⁽²²²⁾ Je-li místo toho zvoleno pětileté období 2003 až 2007, výsledné mezikvartilové rozpětí bude 1,5 % až 5,8 % s mediánem 2,9 %. Pokud se zvolí stejné pětileté období 2001 až 2005 jako ve zprávě společnosti Starbucks o stanovení převodních cen, výsledné mezikvartilové rozpětí bude 1,8 % až 5,7 % s mediánem 2,7 %. Zvolíme-li pětileté období končící v roce 2006 místo roku 2007, tj. období 2002–2007, mezikvartilové rozpětí bude 1,7 % až 5,2 % s mediánem 2,6 %.

⁽²²³⁾ Viz 139. bod odůvodnění.

Jak je vysvětleno v 140. bodě odůvodnění a uvedeno v tabulce 9, zatímco předběžná dohoda se SMBV stanoví ziskovou přírážku ve výši [9–12] % provozních výdajů, u společnosti SMV tento poměr v posledních čtyřech účetních obdobích činil přibližně 500 %.

- (400) Účelem kroků Komise uvedených v 392. až 398. bodě odůvodnění není vypočítat tržní odměnu za funkce vykonávané společností SMBV v rámci skupiny Starbucks. Komise uznává, že výše uvedené rozpětí není podloženo dostatečnou srovnávací analýzou a že tyto kroky mají pouze zopakovat analýzu daňového poradce v případě, že by byly funkce určeny správně. Účelem kroků provedených Komisí je spíše ukázat, že i kdyby závěry, k nimž Komise dospěla v oddílech 9.2.3.3 a 9.2.3.4, nebyly správné, chybné určení hlavních funkcí SMBV daňovým poradcem a jeho nevhodné zvolení provozních výdajů jakožto ukazatele úrovně zisku při uplatnění transakční metody čistého rozpětí potvrzují, že metodika, kterou navrhl ve zprávě o stanovení převodních cen a která byla přijata v předběžné dohodě se SMBV za účelem stanovení daňového základu společnosti SMBV v Nizozemsku, nevede ke spolehlivému odhadu tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu. Jelikož aplikace této metodiky vede ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob ve srovnání s neintegrovány společnostmi, jejichž zdanitelný zisk je podle tohoto systému určován trhem, je třeba mít za to, že předběžná dohoda se SMBV tím, že tuto metodiku akceptuje, poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

d) Nevhodnost úpravy pracovního kapitálu

- (401) Ve zprávě o stanovení převodních cen daňový poradce společnosti Starbucks navrhuje „úpravu převodní přírážky“, kterou Nizozemsko prezentuje jako úpravu pracovního kapitálu, ale použitá metodika nezohledňuje úroveň pracovního kapitálu ani u srovnatelných transakcí, ani u SMBV. Pracovní kapitál je souhrn zásob a obchodních pohledávek, jež mají být financovány, po odečtení obchodních závazků. Neexistuje žádný stálý poměr mezi COGS použitými při úpravě a potřebami pracovního kapitálu. I společnost s vysokými náklady na pořízení surovin může mít nižší potřebu pracovního kapitálu, zejména v případě, že jejich zásoby zpracovává efektivně. Cílem úprav pracovního kapitálu je podchytit možné rozdíly při zpracování zásob a obchodních pohledávek a obchodních závazků, což množství surovin, které společnost používá, nezachycuje.
- (402) Komise proto považuje „úpravu pracovního kapitálu“ provedenou daňovým poradcem za nevhodnou jak pro deklarovaný účel, tak pro úpravu rozdílů v použití pracovního kapitálu. Soubor skutečností uvedených ve zprávě o stanovení převodních cen nezavdává pro tuto úpravu žádné důvody. Argument Nizozemska, že metoda předložená v příloze kapitoly III směrnice OECD z roku 2010, ačkoli byla v té době k dispozici, nebyla součástí směrnice OECD z roku 1995, která platila v době uzavření předběžné dohody ⁽²²⁴⁾, je proto irelevantní.
- (403) V reakci na pochybnosti, které Komise v souvislosti s úpravou pracovního kapitálu vyjádřila v rozhodnutí o zahájení řízení ⁽²²⁵⁾, poskytlo Nizozemsko simulaci přírážky vypočtené za použití metodiky úpravy za různá časová období, přičemž použilo odlišnou úrokovou sazbu a posléze použilo stejnou úrokovou sazbu jako referenční, přičemž však odečetlo, nikoli přičetlo 50 bazických bodů. Uvedené simulace však pochybnosti Komise nevyvrátily. Komise nevyjádřila pochybnosti ohledně časového období použitého daňovým poradcem společnosti Starbucks ve zprávě o stanovení převodních cen. Komise naopak v 101. bodě odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení konstatuje, že hypotetická hodnota surovin byla odhadnuta prostřednictvím odkazu na sazbu EURIBOR, k níž bylo přičteno rozpětí 50 bazických bodů, přičemž tato úroveň nebyla nijak vysvětlena. Předložením simulací s odlišnými úrokovými sazbami a odlišným rozpětím při odečtení 50 bazických bodů, jež i nadále zůstává nevysvětleno, Nizozemsko uvedenou úroveň nevysvětluje.
- (404) Pokud jde o simulaci poskytnutou Nizozemskem, v níž se zisk společnosti SMBV před zdaněním vydělený plnými náklady včetně COGS porovnává s poměrem zisku před zdaněním vůči celkovým nákladům konkurence ⁽²²⁶⁾, Komise poznamenává, že Nizozemsko použilo rozpětí, které je založeno na informacích z doby po uzavření předběžné dohody se SMBV. Jestliže je mezikvartilové rozpětí zisku před zdaněním v poměru k celkovým nákladům stanoveno na základě finančních údajů podobných subjektů za období 2001–2005, jako je tomu ve zprávě o stanovení převodních cen, činilo by toto rozpětí 4,9 % až 13,1 % a zisky společnosti SMBV za toto období by se nacházely mimo toto rozpětí ⁽²²⁷⁾. Například v roce 2008 zisky SMBV před zdaněním v poměru k celkovým nákladům činily 1,2 % a v roce 2014 poklesly na 0,5 %.

⁽²²⁴⁾ Viz 177. bod odůvodnění.

⁽²²⁵⁾ Viz 101. až 113. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení.

⁽²²⁶⁾ Viz 178. bod odůvodnění.

⁽²²⁷⁾ Toto rozpětí vyplývá z číselných údajů uvedených v tabulce 5 rozhodnutí o zahájení řízení.

- (405) Nizozemsko dále odkazuje na článek v International Transfer Pricing Journal z roku 2012, kde se údajně tvrdí, že u plnohodnotných výrobců a výrobců na zakázku nebo smluvních výrobců jsou nejvhodnějším ukazatelem úrovně zisku celkové náklady včetně COGS. Tento článek má prezentovat srovnání mezi rozpětími u celkových nákladů plnohodnotných výrobců a výrobců na zakázku nebo smluvních výrobců. Tato analýza by měla na základě zvoleného vzorku ukazovat, že výrobci na zakázku a smluvní výrobci by měli vyšší rozpětí v poměru k celkovým nákladům než plnohodnotní výrobci. Nehledě na obecnou platnost výsledku empirické studie představené v tomto článku zjištění v článku argumentu Nizozemska, že ziskovost výrobců s nízkým rizikem by v porovnání s plnohodnotnými výrobci měla být upravena směrem dolů, spíše odporuje, než aby tento argument podporovala. Důvodem je, že Nizozemsko přijalo snížení rozpětí v poměru k nákladům, aby zohlednilo, že společnost SMBV by nebyla plnohodnotným výrobcem, zatímco empirická zjištění v článku naznačují, že by patrně bylo vhodnější vyšší rozpětí.
- (406) Zpráva o stanovení převodních cen rovněž akceptuje značné snížení cenového základu použitého k vypočtení daňového základu v roce 2008 v porovnání s předchozím ujednáním, neboť vylučuje náklady [nepřidružené výrobní společnosti 1], ačkoli se činnosti společnosti SMBV nezměnily a nezměnil se ani obchodní vztah s [nepřidruženou výrobní společností 1]. Ve spojení s chybnou klasifikací skutečných činností společnosti SMBV se nezdá být tato úprava dostatečně zdůvodněná.
- (407) I kdyby tedy analýza srovnatelných transakcí nevycházela z nesprávné klasifikace činností společnosti SMBV, jako je pražení kávy, a i kdyby daňový poradce společnosti Starbucks nesprávně nepoužil provozní výdaje místo tržeb jakožto ukazatel úrovně zisku při aplikaci transakční metody čistého rozpětí, použití úpravy pracovního kapitálu a vyloučení nákladů [nepřidružené výrobní společnosti 1] z daňového základu společnosti SMBV znamená, že metodika navržená ve zprávě o stanovení převodních cen a přijatá předběžnou dohodou se SMBV nevede ke spolehlivému odhadu tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu.
- (408) Akceptováním této metodiky, vedoucí ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob ve srovnání s neintegrovanými společnostmi, jejichž zdanitelný zisk je podle tohoto systému určován trhem, předběžná dohoda se SMBV poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

9.2.4. Podpůrná argumentace: Selektivní výhoda v důsledku udělení výjimky z výnosu

- (409) Nizozemsko a Starbucks argumentovaly tím, že vhodný referenční systém, vůči němuž je třeba určovat, zda existuje selektivní výhoda vyplývající z předběžné dohody se SMBV, představuje výnos.
- (410) Jak je uvedeno v 245. až 251. bodě odůvodnění, Komise s argumenty Nizozemska a Starbucks týkajícími se použitelného referenčního systému nesouhlasí. Na základě podpůrné argumentace však Komise došla k závěru, že předběžná dohoda se SMBV rovněž uděluje SMBV selektivní výhodu v kontextu omezenějšího referenčního systému sestávajícího ze společností ve skupině, jež uplatňují převodní ceny, na které se vztahuje čl. 8b odst. 1 zákona CIT a výnos.
- (411) Má se za to, že čl. 8b odst. 1 zákona CIT a výnos zavedly v nizozemském daňovém právu „princip tržního odstupu“, podle něhož by transakce mezi společnostmi uvnitř skupiny měly být odměňovány tak, jako by je sjednaly nezávislé společnosti jednající za srovnatelných okolností a za obvyklých tržních podmínek. V preambuli výnosu se zejména vysvětluje, že princip tržního odstupu stanovený ve směrnicích OECD o převodních cenách byl proveden do vnitrostátního práva a že tyto směrnice se na Nizozemsko použijí přímo ⁽²²⁸⁾.
- (412) Vzhledem k tomu, že Komise již v oddíle 9.2.3.1 prokázala, že předběžná dohoda se SMBV potvrzuje určité metodické volby učiněné daňovým poradcem společnosti Starbucks za účelem stanovení převodních cen, u nichž nelze říci, že vedou ke spolehlivému odhadu tržního výsledku, což má za následek snížení daňové povinnosti společnosti SMBV v Nizozemsku, může Komise obdobně vyvodit závěr, že předběžná dohoda rovněž přináší selektivní výhodu v omezenějším referenčním rámci čl. 8b odst. 1 zákona CIT a výnosu.

⁽²²⁸⁾ Viz 87. bod odůvodnění.

9.2.5. Zdůvodnění

- (413) Ani Nizozemsko, ani Starbucks nepředložily žádné možné zdůvodnění selektivního zacházení se společností SMBV v důsledku předběžné dohody se SMBV. Komise v této souvislosti připomíná, že břemeno předložení takového zdůvodnění nese členský stát.
- (414) V každém případě se Komisi nepodařilo nalézt žádný případný důvod opravňující k preferenčnímu zacházení, jehož se společnost SMBV dostává v důsledku předběžné dohody se SMBV a o němž by se dalo říci, že by byl přímo odvozen z charakteristických, základních nebo hlavních zásad nebo byl výsledkem vnitřních mechanismů nezbytných pro fungování a účinnost daného systému⁽²²⁹⁾, ať už je tímto referenčním systémem obecný nizozemský systém daně z příjmu právnických osob, jak stanovila Komise, nebo výnos, jak prosazují Nizozemsko a společnost Starbucks.

9.2.6. Závěr o existenci selektivní výhody

- (415) Komise dospěla k závěru, že předběžná dohoda se SMBV tím, že podpořila metodu pro stanovení zisku přisouzeného společnosti SMBV v rámci skupiny Starbucks, u níž nelze mít za to, že vede ke spolehlivému odhadu tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu, a která vede ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV podle obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob ve srovnání s neintegroványi společnostmi, jejichž zdanitelný zisk podle tohoto systému je určován trhem, poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (416) Na základě podpůrné argumentace Komise dospěla k závěru, že předběžná dohoda se SMBV tím, že podle výnosu vycházejícího z čl. 8b odst. 1 zákona CIT podpořila metodu pro stanovení zisku přisouzeného společnosti SMBV, u níž nelze mít za to, že vede ke spolehlivému odhadu tržního výsledku v souladu s principem tržního odstupu, a která vede ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV ve srovnání s jinými společnostmi ve skupině podléhajícími zdanění v Nizozemsku, poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.

9.3. Příjemce napadeného opatření

- (417) Komise má za to, že dočasná dohoda se SMBV poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, neboť vede ke snížení zdanitelného zisku tohoto subjektu v Nizozemsku ve srovnání s neintegroványi společnostmi, jejichž zdanitelné zisky jsou určovány transakcemi uzavřenými za tržních podmínek. Komise však konstatuje, že společnost SMBV tvoří součást mezinárodní skupiny podniků, tj. skupiny Starbucks, přičemž předmětem dočasné dohody se SMBV je odměna společnosti SMBV za úlohu, kterou plní v rámci této skupiny.
- (418) Pro účely použití pravidel o státní podpoře lze samostatné právní subjekty považovat za jeden hospodářský celek. Tato hospodářská jednotka se pak považuje za relevantní podnik, který má z opatření podpory prospěch. Jak již dříve stanovil Soudní dvůr, „pojem podniku musí být v rámci práva hospodářské soutěže považován za pojem označující hospodářskou jednotku [...], i když z právního hlediska je tato hospodářská jednotka složena z více fyzických nebo právnických osob.“⁽²³⁰⁾ Aby zjistil, zda více subjektů tvoří hospodářský celek, Soudní dvůr posuzuje existenci kontrolního podílu nebo funkčních, ekonomických či organických vazeb⁽²³¹⁾. V tomto případě je společnost SMBV plně kontrolována společností Alki LP, která je zase kontrolována společnostmi ze skupiny Starbucks⁽²³²⁾.
- (419) Navíc to byla skupina Starbucks, která rozhodla o založení společnosti SMBV v Nizozemsku, a tudíž je skupina Starbucks tím, kdo má prospěch z předběžné dohody se SMBV, neboť tato předběžná dohoda, jak je uvedeno v 45. bodě odůvodnění, vytváří zisk, který by měl být v rámci dané skupiny společností přisouzen společnosti SMBV jako odměna za funkce, jež zajišťuje pro společnost z této skupiny. Předběžná dohoda se SMBV je koneckonců rozhodnutím, které akceptuje metodiku stanovení převodních cen pro transakce v rámci skupiny Starbucks, takže jakékoli zvýhodněné daňové zacházení, jehož se SMBV dostává ze strany nizozemského správce daně, přináší prospěch skupině Starbucks jako celku, neboť poskytuje dodatečné zdroje nejen společnosti SMBV, ale celé skupině. Jinými slovy, jak je uvedeno v 257. bodě odůvodnění, je-li třeba stanovit ceny produktů a služeb

⁽²²⁹⁾ Spojené věci C-78/08 až C-80/08 *Paint Graphos a další*, ECLI:EU:C:2009:417, bod 69.

⁽²³⁰⁾ Věc C-170/83 *Hydrotherm*, ECLI:EU:C:1984:271, bod 11. Viz též věc T-137/02 *Pollmeier Malchow v. Komise*, ECLI:EU:T:2004:304, bod 50.

⁽²³¹⁾ Věc C-480/09 *P Acea Electrabell Produzione SpA v. Komise*, ECLI:EU:C:2010:787, body 47 až 55; věc C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA a další*, ECLI:EU:C:2006:8, bod 112.

⁽²³²⁾ Podniková struktura skupiny Starbucks je podrobněji vysvětlena v 27. bodě odůvodnění a na obrázku 1 rozhodnutí o zahájení řízení.

v rámci různých právních subjektů jedné a téže skupiny stanovením převodních cen, ovlivňují účinky stanovení převodní ceny ze samotné své podstaty více než jednu společnost ze skupiny (zvýšení ceny v jedné společnosti snižuje zisk jiné společnosti).

- (420) A proto je bez ohledu na to, že je skupina organizačně rozdělena na různé právní osoby, nutné v kontextu ujednání o stanovení převodních cen tyto společnosti považovat za jedinou skupinu, která má prospěch z napadeného opatření podpory ⁽²³³⁾.
- (421) V této věci ovlivňují stanovení daňového základu společnosti SMBV v Nizozemsku platby licenčního poplatku určené společnosti Alki LP, neboť výše licenčního poplatku – jak je dohodnuto v předběžné dohodě se SMBV – odpovídá veškerému zisku zaznamenanému společností SMBV nad úroveň [9–12] % provozních výdajů ⁽²³⁴⁾. Ze snížení daňové povinnosti společnosti SMBV v Nizozemsku má proto prospěch nejen společnost SMBV, ale také společnost Alki LP, a tedy skupina Starbucks.

9.4. Závěr o existenci podpory

- (422) S ohledem na výše uvedené dospěla Komise k závěru, že předběžná dohoda se SMBV uzavřená nizozemským správcem daně poskytuje společnosti SMBV a skupině Starbucks selektivní výhodu, kterou lze přičíst Nizozemsku, je financovaná ze státních zdrojů, narušuje nebo hrozí narušit hospodářskou soutěž a může ovlivnit obchod uvnitř EU. Předběžná dohoda se SMBV proto představuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy.
- (423) Jelikož předběžná dohoda se SMBV vede ke snížení plateb, které by společnost SMBV musela za obvyklých okolností hradit v průběhu svých obchodních operací, je třeba na tuto předběžnou dohodu pohlížet tak, že poskytuje společnosti SMBV a skupině Starbucks provozní podporu.

9.5. Důkazy, z nichž Komise vychází ve svém zjištění o podpoře

- (424) Jeden z argumentů vznesených Nizozemskem během správního řízení zní, že některé informace, z nichž Komise vychází ve svém rozhodnutí o zahájení řízení, jakož i údaje, na nichž bylo založeno formální vyšetřovací řízení, neměl nizozemský správce daně v době, kdy uzavřel dohodu se SMBV, k dispozici. Nizozemsko tedy obviňuje Komisi z toho, že při posuzování SMBV využívá „výhody zpětného pohledu“.
- (425) Například posouzení klasifikace společnosti SMBV jako výrobce na zakázku odkazuje na funkce, které SMBV plnila v době předběžné dohody, ale souvisí také s jinými činnostmi, jako jsou průzkum trhu nebo odpisy nehmotného majetku, které nastaly až později, a proto je nizozemský správce daně při uzavření předběžné dohody se SMBV v roce 2008 nemohl vzít v úvahu. Stejně tak skutečnost, že ceny zelených kávových zrn po roce 2010 výrazně vzrostly, z čehož plyne, že platby licenčního poplatku byly v rozporu s principem tržního odstupu financovány z jiných činností než z činnosti pražení, vyšla najevo až po uzavření předběžné dohody.
- (426) Komise v této souvislosti konstatuje, že značný počet argumentů na podporu závěru Komise, že předběžná dohoda se SMBV není v souladu s principem tržního odstupu, vychází z informací a údajů, které byly v době uzavření předběžné dohody pro nizozemského správce daně dostupné. To se týká zejména některých dohod o pražení a o výrobě mezi společností Starbucks a třetími stranami uvedenými v 148. až 150. bodě odůvodnění, informací o komplexnosti funkcí společností SMBV a Alki BV, informací zpochybňujících klasifikaci společnosti SMBV jako výrobce na zakázku s nízkým rizikem a vhodnosti použití provozních výdajů, nikoli tržeb jakožto ukazatele úrovně zisku a zvýšení přírůstky k cenám surovin o 50 bazických bodů ⁽²³⁵⁾.

⁽²³³⁾ Viz obdobně věc 323/82 *Intermills*, ECLI:EU:C:1984:345, bod 11: „Z informací, jež předložili samotní žalobci, jasně vyplývá, že po restrukturalizaci jsou jak společnost SA Intermills, tak tři výrobní společnosti kontrolovány výkonným orgánem regionu Valonsko a že po převedení závodu na tyto tři nově vytvořené společnosti má společnost SA Intermills i nadále podíl v těchto společnostech. Musí se proto akceptovat, že nehlédě na to, že každá z těchto výrobních společností má právní subjektivitu nezávislou na bývalé společnosti SA Intermills, všechny tyto tři podniky společně tvoří jedinou skupinu, alespoň pokud jde o podporu poskytnutou belgickými orgány [...]“.

⁽²³⁴⁾ Viz 102. bod odůvodnění.

⁽²³⁵⁾ Nesoulad předběžné dohody se SMBV s principem tržního odstupu se kromě toho potvrdil v letech následujících po uzavření smlouvy a dále se prohluboval. Například zatímco v roce 2007 příjem z pražených zrn představoval pouze [15–20] % celkových příjmů společnosti SMBV, v pozdějších letech tento podíl dále klesal až na [...] % v letech 20013 a 2014. To je spojeno s tím, že se společnost SMBV zapojila do jiných činností, jako je průzkum trhu, z čehož vyplývají značné náklady a další činnosti související s duševním vlastnictvím, jak dokládá zahrnutí výdajů na amortizaci nehmotného majetku jako jedné z největších položek provozních výdajů v roce 2014.

- (427) Pokud jde o informace o cenách zelených kávových zrn, Komise konstatuje, že zpráva o stanovení převodních cen uvádí dohodu o dodávkách zelených kávových zrn mezi společnostmi SMBV a SCTC mezi nejdůležitějšími transakcemi a nejdůležitějšími toky mezi společnostmi, avšak neposuzuje a neanalyzuje, zda cena, kterou za zelená kávová zrna účtuje společnost SCTC společnosti SMBV, je tržní, neboť daňový poradce místo toho použil k výpočtu odměny na základě funkce pražení společnosti SMBV transakční metodu čistého rozpětí.
- (428) Kdyby zpráva o stanovení převodních cen tuto dohodu řádně analyzovala, musela by být pro účely žádosti o uzavření předběžné dohody odhadnuta tržní hodnota zelených kávových zrn ⁽²³⁶⁾. Kdyby byla do předběžné dohody se SMBV následně zahrnuta transakce se zelenými kávovými zrny, tržní hodnota dohodnutá v roce 2008 by neponechala prostor pro neopodstatněné zvyšování ceny zelených kávových zrn od roku 2011.
- (429) V každém případě, jak je vysvětleno v (348), a dalších bodech odůvodnění, společnost Starbucks neuvedla žádné přesvědčivé důvody pro zvýšení ceny zelených kávových zrn po roce 2010, takže tento argument je irrelevantní.
- (430) Informace o přírážce uplatněné na tuto transakci byly kromě toho v době, kdy byla podána žádost o předběžnou dohodu se SMBV, nizozemskému správci daně dostupné, a kdyby tento správce o tyto informace požádal, vedlo by to k tržní přírážce ve výši [přibližně 3 %] COGS ve prospěch společnosti SCTC ⁽²³⁷⁾, která je v každém případě nižší než přírážka ve výši [přibližně 6 %], a k odpovídajícímu hrubému rozpětí [přibližně 9 %] COGS, které Komise v 358. bodě odůvodnění považuje za tržní. Pokud by tato přírážka byla v předběžné dohodě následně přijata, znemožnilo by to společnosti SCTC zvýšit v období po roce 2011 tuto přírážku až na průměrných [přibližně 18 %] bez žádosti o změnu předběžné dohody. Komise v této souvislosti připomíná, že v samotné předběžné dohodě se SMBV je stanovena platnost této dohody po dobu 10 let pod podmínkou, že kritické předpoklady předložené společností SMBV jsou správné, a pakliže správné nejsou, předběžná dohoda by měla být považována za ukončenou.

9.6. Slučitelnost podpory

- (431) Státní podporu je třeba považovat za slučitelnou s vnitřním trhem, pokud spadá do některé z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 2 Smlouvy ⁽²³⁸⁾, a lze ji považovat za slučitelnou s mezinárodním trhem, shledá-li Komise, že spadá do některé z kategorií uvedených v čl. 107 odst. 3 Smlouvy. Záleží však na členském státě, který podporu poskytuje, aby prokázal, že jím poskytovaná státní podpora je slučitelná s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 nebo podle čl. 107 odst. 3 Smlouvy.
- (432) Nizozemsko se na žádný z důvodů pro stanovení slučitelnosti kteréhokoli z ustanovení o státní podpoře, již poskytlo uzavřením předběžné dohody se SMBV, neodvolalo.
- (433) Navíc, jak je uvedeno v 423. bodě odůvodnění, by se na předběžnou dohodu se SMBV mělo pohlížet tak, že poskytuje společnosti SMBV a skupině Starbucks provozní podporu. Takovou podporu obvykle nelze považovat za slučitelnou s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 3 písm. c) Smlouvy, jelikož neusnadňuje rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí, ani se nejedná o daňové pobídky, které jsou časově omezené, u nichž se předpokládá postupné snižování a které jsou úměrné tomu, co je nezbytné k odstranění zvláštního hospodářského znevýhodnění dotčených oblastí.
- (434) Státní podpora, kterou Nizozemsko poskytlo společnosti SMBV a skupině Starbucks uzavřením předběžné dohody se SMBV, je tudíž neslučitelná s vnitřním trhem.

9.7. Protiprávnost podpory

- (435) Podle čl. 108 odst. 3 Smlouvy jsou členské státy povinny informovat Komisi o všech plánech na poskytnutí podpory (oznamovací povinnost) a nesmějí žádná navrhovaná opatření podpory provést, dokud Komise nepřijme konečné rozhodnutí o stanovisku k dotyčné podpoře (povinnost pozastavení).

⁽²³⁶⁾ Viz odstavec 3.42 směrnice OECD z roku 1995, podle něhož „použijí-li se zisková rozpětí nezávislých podniků, nesmí být zisky, které lze přičíst transakcím tohoto nezávislého podniku, zkráceny jeho řízenými transakcemi“.

⁽²³⁷⁾ Viz tabulka 11.

⁽²³⁸⁾ Výjimky stanovené v čl. 107 odst. 2 Smlouvy se týkají podpor sociální povahy poskytnutých individuálním spotřebitelům, podpor určených k náhradě škod způsobených přírodními pohromami nebo jinými mimořádnými událostmi a podpor poskytovaných určitým oblastem Spolkové republiky Německo, z nichž se žádná na tento případ nevztahuje.

- (436) Komise konstatuje, že Nizozemsko neoznámilo Komisi žádný plán na poskytnutí napadeného opatření podpory ani nedodrželo povinnost pozastavení stanovenou v čl. 108 odst. 3 Smlouvy. Z těchto důvodů a v souladu s čl. 1 písm. f) nařízení (EU) 2015/1589 ⁽²³⁹⁾, předběžná dohoda se SMBV představuje protiprávní podporu provedenou v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy.

10. NAVRÁCENÍ PODPORY

- (437) Ustanovení čl. 16 odst. 1 nařízení (EU) 2015/1589 zahrnuje povinnost Komise nařídit navrácení protiprávní a neslučitelné podpory. Toto ustanovení rovněž uvádí, že příslušný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby protiprávní podpora, která je shledána neslučitelnou, byla navržena. Ustanovení čl. 16 odst. 2 nařízení (EU) 2015/1589 uvádí, že podpora má být navržena včetně úroků od data, kdy byla tato protiprávní podpora k dispozici příjemci, do data jejího účinného navrácení. Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ⁽²⁴⁰⁾ podrobně stanoví metody, jež mají být použity pro výpočet úroku pro navrácení. Ustanovení čl. 16 odst. 3 nařízení (EU) 2015/1589 pak uvádí, že „navrácení se provede bezodkladně a v souladu s postupy vnitrostátního práva dotyčného členského státu za předpokladu, že umožňují okamžitý a účinný výkon rozhodnutí Komise.“

10.1. Legitimní očekávání

- (438) Ustanovení čl. 16 odst. 1 nařízení (EU) 2015/1589 uvádí, že Komise nebude vyžadovat navrácení podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami práva.
- (439) Jedinou zúčastněnou stranou, která nadnesla otázku legitimních očekávání, je sdružení NOB. Hned na počátku je nutné konstatovat, že zásadu legitimních očekávání mohou uplatnit pouze ti, kdo podléhají vrácení podpory ⁽²⁴¹⁾, totiž společnost Starbucks, a že společnost Starbucks nepředložila v tomto ohledu žádný argument.
- (440) V každém případě mají-li tvrzení o legitimních očekáváních uspět, musí tato očekávání vzniknout z předchozího opatření Komise ve formě jasných ujištění ⁽²⁴²⁾. To znamená, že legitimní očekávání musí vzniknout na základě předchozího chování Komise, která například již schválila stejný nebo podobný režim podpory. Sdružení NOB na žádné takové akty Komise neodkazuje.
- (441) Argument legitimních očekávání předložený sdružením NOB proto není opodstatněný pro účely navrácení podpory, kterou Nizozemsko protiprávně poskytlo společnosti Starbucks prostřednictvím napadeného daňového rozhodnutí ve prospěch společnosti SMBV.

10.2. Metodika pro navrácení podpory

- (442) V souladu se Smlouvou a s ustálenou judikaturou Soudního dvora je v pravomoci Komise rozhodnout, zda dotyčný členský stát musí podporu zrušit nebo změnit, pokud zjistí, že je neslučitelná s vnitřním trhem. Soudní dvůr rovněž trvale zastává názor, že povinnost státu zrušit podporu, kterou Komise prohlásila za neslučitelnou s vnitřním trhem, slouží k obnovení původního stavu. V této souvislosti Soudní dvůr stanovil, že cíle je dosaženo, jakmile příjemce vrátí částky protiprávně poskytnuté v rámci podpory, a ztratí tak výhodu, kterou měl na trhu ve srovnání se svými konkurenty, a obnoví se stav před poskytnutím podpory.
- (443) Žádné ustanovení práva Unie nevyžaduje, aby Komise při nařízení navrácení podpory, která je prohlášena za neslučitelnou s vnitřním trhem, vyčíslila přesnou částku podpory k navrácení. Postačuje totiž, aby rozhodnutí Komise obsahovalo informace umožňující osobě, jíž je uvedené rozhodnutí určeno, aby tuto částku sama stanovila bez nadměrných obtíží ⁽²⁴³⁾.

⁽²³⁹⁾ Na nařízení (EU) 2015/1589 se odkazuje v souvislosti s protiprávností podpory a povinností navrátit podporu.

⁽²⁴⁰⁾ Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (EU) 2015/1589, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. L 140, 30.4.2004, s. 1).

⁽²⁴¹⁾ Spojené věci T-116/01 a T-118/01 *P&O European Ferries (Vizcaya) SA a Diputación Foral de Vizcaya v. Komise*, ECLI:EU:T:2003:217, bod 115.

⁽²⁴²⁾ Věc T-290/97 *Mehibab Dordtselaan v. Komise*, ECLI:EU:T:2000:8, bod 59 a rozsudek ve věcech C-182/03 a C-217/03 *Belgie a Forum 187 ASBL v. Komise*, ECLI:EU:C:2006:416, bod 147.

⁽²⁴³⁾ Viz věc C-441/06 *Komise v. Francie*, ECLI:EU:C:2007:616, bod 29 a citovaná judikatura.

- (444) Pokud jde o protiprávní státní podporu ve formě daňových opatření, sdělení o zdanění podnikatelské činnosti v bodě 35 stanoví, že částka k navrácení by měla být vypočtena na základě srovnání mezi skutečně zaplacenou daní a částkou, která by měla být zaplacená, kdyby bylo uplatněno obecně platné pravidlo.
- (445) Jak bylo vyvozeno v 339. až 341. bodě odůvodnění, Komise má za to, že srovnání se srovnatelnými nezávislými transakcemi pomocí metody CUP, zejména s licenčními ujednáními o duševním vlastnictví týkajícím se pražení v některých dohodách o pražení a o výrobě a distribuci, jež společnost Starbucks uzavřela s třetími stranami, prokazuje, že tržní hodnota licenčního poplatku, který společnost SMBV platí společnosti Alki LP za duševní vlastnictví na pražení, by měla být nulová. Jinými slovy, v tomto konkrétním vztahu by za toto duševní vlastnictví neměly být účtovány žádné licenční poplatky, jelikož se nezdá, že by společnost SMBV z využití duševního vlastnictví týkající se pražení, jež obdržela od společnosti Alki LP, měla nějaký prospěch.
- (446) Vzhledem k tomuto závěru by Nizozemsko mělo za výchozí bod, na jehož základě se určuje daňová povinnost společnosti SMBV v Nizozemsku, považovat účetní zisky SMBV, aniž by byl od těchto zisků odečten licenční poplatek hrazený společností SMBV společnosti Alki LP za poskytnutí duševního vlastnictví na pražení, aby se tak náležitým způsobem zajistilo, že podpora poskytnutá prostřednictvím předběžné dohody se SMBV bude navrácením odstraněna.
- (447) Kromě toho vzhledem k závěru Komise učiněnému v 358. bodě odůvodnění, že průměrná přírážka ve výši [přibližně 6 %] hodnoty zelených kávových zrn, které společnost SCTC prodala společnosti SMBV v období od rozpočtového roku 2011, a ceny zelených kávových zrn prodaných společností SMBV, jež odpovídá hrubému rozpětí [přibližně 9 %] pro společnost SCTC, představuje spolehlivý odhad tržní ceny, by účetní zisky společnosti SMBV za období od rozpočtového roku 2011 měly být navýšeny o rozdíl mezi hrubým rozpětím na zelená kávová zrna skutečně použitým během tohoto období a hrubým rozpětím na COGS společnosti SCTC ve výši [přibližně 9 %].
- (448) Právě tento rozdíl mezi odpovídající částkou účetních zisků, k níž se dospělo pomocí dvou kroků popsanych v 446. a 447. bodě odůvodnění, plně zdaněnou podle pravidel obecného nizozemského systému daně ze zisku právnických osob, a daněmi z příjmu právnických osob, které společnost SMBV fakticky zaplatila Nizozemsku od 1. října 2007, představuje částku podpory, kterou musí společnost SMBV a skupina Starbucks navrátit, aby se odstranila výhoda, již společnost SMBV a skupina Starbucks získaly od Nizozemska v důsledku předběžné dohody se SMBV.

10.3. Subjekt, který má podporu navrátit

- (449) S ohledem na konstatování uvedená v 417. až 421. bodě odůvodnění má Komise za to, že navrácení protiprávní a neslučitelné podpory, jež byla poskytnuta předběžnou dohodou se SMBV, od společnosti SMBV by mělo zajistit především Nizozemsko. Pokud by společnost SMBV nebyla schopna vrátit celou částku podpory obdržené v důsledku předběžné dohody se SMBV, mělo by Nizozemsko zajistit navrácení zbývajících částky této podpory společností Starbucks Corporation, neboť právě tento subjekt kontroluje skupinu Starbucks, aby bylo zajištěno, že se navrácením odstraní poskytnutá výhoda a obnoví se původní stav na trhu.

11. ZÁVĚR

- (450) Závěrem tedy Komise shledává, že Nizozemsko neoprávněně poskytlo společnosti SMBV a skupině Starbucks státní podporu uzavřením předběžné dohody se SMBV v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy, a od Nizozemska požaduje zajistit její navrácení v souladu s článkem 16 nařízení (EU) 2015/1589 společností SMBV, a pokud tato společnost nesplatí podporu v plné výši, společností Starbucks Corporation v nesplacené výši podpory,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Dočasná dohoda o stanovení cen, kterou dne 28. dubna 2008 uzavřelo Nizozemsko se společností Starbucks Manufacturing EMEA BV a která umožňuje posledně jmenované společnosti určovat svou daňovou povinnost podle daně z příjmů právnických osob v Nizozemsku na ročním základě po dobu 10 let, představuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, která je neslučitelná s vnitřním trhem a kterou Nizozemsko protiprávně poskytlo v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy.

Článek 2

1. Nizozemsko zajistí vrácení neslučitelné a neoprávněné podpory uvedené v článku 1 společností Starbucks Manufacturing EMEA BV.
2. Jakékoli částky, které od společnosti Starbucks Manufacturing EMEA BV nebude možné získat zpět, budou po navrácení popsáném v předchozím odstavci získány zpět od společnosti Starbucks Corporation.
3. Částky, jež mají být navraceny, zahrnují úroky od data, kdy byly uvedené částky dány příjemci k dispozici, až do dne jejich skutečného navrácení.
4. Úroky se vypočítají na základě složené úrokové sazby v souladu s kapitolou V nařízení (ES) č. 794/2004.

Článek 3

1. Vrácení poskytnuté podpory uvedené v článku 1 se provede okamžitě a účinně.
2. Nizozemsko zajistí, aby toto rozhodnutí bylo provedeno ve lhůtě čtyř měsíců ode dne jeho oznámení.

Článek 4

1. Do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí poskytne Nizozemsko informace týkající se metodiky, jež byla použita při výpočtu přesné částky podpory.
2. Nizozemsko Komisi průběžně informuje o pokroku při provádění vnitrostátních opatření přijatých za účelem provedení tohoto rozhodnutí až do úplného navrácení poskytnuté podpory uvedené v článku 1. Na žádost Komise neprodleně předá všechny informace o již přijatých a plánovaných opatřeních pro dosažení souladu s tímto rozhodnutím.

Článek 5

Toto rozhodnutí je určeno Nizozemsku.

V Bruselu dne 21. října 2015.

Za Komisi
Margrethe VESTAGER
členka Komise