



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (sedmého rozšířeného senátu)

24. září 2019*

„Státní podpory – Podpora poskytnutá Nizozemskem – Rozhodnutí, kterým se podpora prohlašuje za protiprávní a neslučitelnou s vnitřním trhem a ukládá se její navrácení – Daňové rozhodnutí (tax ruling) – Převodní ceny – Výpočet základu daně – Zásada obvyklých tržních podmínek – Výhoda – Referenční systém – Daňová a procesní autonomie členských států“

Ve věcech T-760/15 a T-636/16,

Nizozemské království, původně zastoupené M. Bulterman, B. Koopman, M. de Ree a M. Noort, poté M. Bulterman, M. de Ree a M. Noort, jako zmocněnkyněmi,

žalobce ve věci T-760/15,

podporované

Irskem, původně zastoupeným E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan a A. Joycem, poté G. Hodge, M. Joycem, K. Duggan, M. Browne a J. Quaney, jako zmocněnci, ve spolupráci s M. Collinsem, P. Gallagherem, SC, a B. Dohertym a S. Kingston, barristers,

vedlejší účastníkem,

Starbucks Corp., se sídlem v Seattlu, Washington (Spojené státy),

Starbucks Manufacturing Emea BV, se sídlem v Amsterdamu (Nizozemsko),

zastoupené S. Verschuurem, M. Petitem a M. Stroungi, advokáty,

žalobkyně ve věci T-636/16,

proti

Evropské komisi, zastoupené ve věci T-760/15 původně P.-J. Loewenthalem a B. Stromskym, dále P.-J. Loewenthalem a F. Tomat, jako zmocněnci, a ve věci T-636/16 P.-J. Loewenthalem a F. Tomat, jako zmocněnci,

žalované,

jejímž předmětem je návrh podaný na základě článku 263 SFEU a znějící na zrušení 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 (Úř. věst. 2017, L 83, s. 38),

* Jednací jazyky: nizozemština a angličtina.

TRIBUNÁL (sedmý rozšířený senát),

ve složení M. van der Woude, předseda, V. Tomljenović (zpravodajka), E. Bieliūnas, A. Marcoulli a A. Kornezov, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: S. Spyropoulos, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 2. července 2018,

vydává tento

Rozsudek

I. Skutečnosti předcházející sporu a právní rámec

- 1 Společnost Starbucks Manufacturing Emea BV (dále jen „společnost SMBV“) je dceřinou společností skupiny Starbucks (dále jen „skupina Starbucks“) se sídlem v Nizozemsku. Skupina Starbucks se skládá ze společnosti Starbucks Corp. a všech podniků, které tato společnost ovládá. Společnost Starbucks Corp. má své hlavní sídlo v Seattlu, Washington (Spojené státy). Společnost Alki LP (dále jen „společnost Alki“) je dceřinou společností skupiny Starbucks, jež má sídlo ve Spojeném království a nepřímo ovládá společnost SMBV. Společnosti Alki a SMBV uzavřely dohodu o pražení (dále jen „dohoda o pražení“), která zejména stanoví, že společnost SMBV hradí společnosti Alki licenční poplatky za používání práv duševního vlastnictví náležitých společností Alki, mimo jiné včetně metod pražení a jiných know-how v oblasti pražení (dále jen „licenční poplatek“).
- 2 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 (Úř. věst. 2017, L 83, s. 38, dále jen „napadené rozhodnutí“) se týká opatření upravujícího použití nizozemského systému zdaňování příjmu právnických osob na konkrétní případ společnosti SMBV.

A. K vnitrostátnímu právnímu rámci

- 3 Podle obecného nizozemského systému zdaňování příjmu právnických osob musí tuto daň platit podniky se sídlem v Nizozemsku, které jsou tuzemskými daňovými poplatníky, jakož i podniky, které v Nizozemsku usazeny nejsou, jsou zahraničními daňovými poplatníky a v Nizozemsku vykonávají hospodářskou činnost. Podle článku 2 Wet op de vennootschapsbelasting (dále jen „zákon o dani z příjmů právnických osob“) z roku 1969 se totiž daň z příjmu právnických osob uplatní na příjmy podniků usazených v Nizozemsku, mezi které nutně spadají společnosti založené podle nizozemského práva, kterých tyto podniky dosáhly v celosvětovém měřítku. Podle článku 3 zákona o dani z příjmu právnických osob jsou v případě podniků, které nemají sídlo v Nizozemsku, zdaňovány příjmy z nizozemského zdroje.
- 4 V této souvislosti je základem daně z příjmů právnických osob zisk dosažený podnikem, který je daňovým poplatníkem. Z článku 8 zákona o dani z příjmů právnických osob ve spojení s článkem 3.8 Wet inkomstenbelasting (zákon o dani z příjmů) z roku 2001 totiž vyplývá, že všichni daňoví poplatníci musí být zdaňováni na základě zásady celkového zisku. Podle této zásady jsou zdaňovány všechny zisky podniku pod podmínkou, že pocházejí z hospodářské nebo obchodní činnosti. Článek 3.8 zákona o dani z příjmů stanoví, že „zisk z podnikání (zisk) je výše celkového přínosu, který je pod jakýmkoli názvem a v jakékoli formě získán z podnikání“. Podle článku 3.25 zákona o dani z příjmu, který se na základě článku 8 zákona o dani z příjmů právnických osob 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.

- 5 Zdanitelné zisky zpravidla odpovídají účetním ziskům, které vyplývají z výkazu zisků a ztrát podniku. Lze však provádět úpravy na základě konkrétních daňových ustanovení, jako jsou například použitelné daňové pobídky, osvobození od daně, úpravy daňových výsledků transakcí, jež nejsou v souladu se zásadou za obvyklých tržních podmínek, a použití různých pravidel pro odpisování na základě daňových a účetních ustanovení.
- 6 Článek 8b odst. 1 zákona o dani z příjmů právnických osob stanoví, že „pokud se subjekt podílí, přímo či nepřímo, na řízení, kontrole nebo kapitálu jiného subjektu a mezi těmito dvěma subjekty byly [v důsledku těchto právních vztahů] 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 [v hospodářském oběhu], bude zisk těchto subjektů stanoven, jako kdyby byly dohodnuty posledně uvedené podmínky“.
- 7 Výnos IFZ2001/295M nizozemského státního tajemníka pro finance ze dne 30. března 2001 s názvem „Převodní ceny, uplatňování zásady obvyklých tržních podmínek a směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (pokyny OECD)“ (dále jen „výnos o převodních cenách“), popisuje způsob, jakým nizozemská daňová správa na základě čl. 8b odst. 1 zákona o dani z příjmů právnických osob vykládá zásadu obvyklých tržních podmínek. Preambule výnosu o převodních cenách stanoví:

„Podle politiky Nizozemska ve vztahu k zásadě obvyklých tržních podmínek v oblasti mezinárodního daňového práva tvoří tato zásada v důsledku svého začlenění do široké definice příjmu v článku 3.8 [zákonu o dani z příjmu] nedílnou součást nizozemského systému daňového práva. V zásadě to znamená, že [Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, přijatá Výborem Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) pro finanční záležitosti dne 27. června 1995] se použije na Nizozemsko přímo podle článku 3.8 zákona o dani z příjmu. Existuje celá řada oblastí, v nichž pokyny OECD poskytují prostor pro individuální výklad členskými zeměmi. V řadě jiných oblastí zkušenosti z praxe ukázaly, že pokyny OECD potřebují být vyjasněny. Tento výnos vysvětluje postoj Nizozemska ve vztahu k těmto konkrétním bodům a snaží se pokud možno odstranit jakékoli nejasnosti.“
- 8 Výnos o převodních cenách se dělí na dvanáct částí, které se týkají zásady obvyklých tržních podmínek, metod stanovení převodních cen, administrativních kroků, jejichž cílem je předcházet a řešit spory týkající se převodních cen, druhotných úprav, stanovování cen, které jsou v souladu s obvyklými tržními podmínkami, v případech, kdy je posouzení v době transakce velmi nejisté, poskytování služeb v rámci skupiny, příspěvků na dohodu o sdílení nákladů se ziskovou přírážkou, odměny za obvyklých tržních podmínek, za finanční služby, subvencí, daňových pobídek a částečně odpočitatelných nákladů, rozdělování zisků mezi mateřskou společnost a stálou provozovnu, vstupu tohoto výnosu v platnost a uplatňování stávající politiky.
- 9 Konkrétně výnos o převodních cenách v bodě 1 zejména uvádí, že se zásada obvyklých tržních podmínek v nizozemském právu obecně opírá o srovnání podmínek transakce mezi přidruženými podniky s podmínkami transakce mezi podniky nezávislými. Administrativa má právo od daňového poplatníka očekávat, že prokáže, že převodní ceny, které uplatňuje, jsou v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. V tomto rámci je třeba vycházet z předpokladu, že každý z dotyčných podniků s přihlédnutím k mobilizovaným aktivům a podstupovaným rizikům obdrží odměnu, jež odráží vykonávané funkce. Odměna za obvyklých tržních podmínek navíc teoreticky musí být stanovena na základě transakcí. V případě obtíží přitom mohou být transakce posouzeny společně, aby tak bylo určeno, zda jsou v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Kromě toho daňová správa v rámci přezkumu víceletých údajů nemůže využít znalosti, jež byly získány dodatečně.
- 10 Bod 2 výnosu o převodních cenách odkazuje na pět metod uvedených ve směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, jež byla přijata Výborem pro finanční záležitosti Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) dne 27. června 1995 a revidované dne 22. července 2010

(dále jen „pokyny OECD“), které se týkají stanovování převodních cen. K těmto metodám patří zejména metoda srovnatelné ceny na volném trhu (dále jen „metoda CUP“), jakož i transakční metoda čistého rozpětí. Podle uvedeného výnosu předpokládají pokyny OECD určitou hierarchii metod, přičemž jsou upřednostňovány tradiční transakční metody. Nizozemská daňová správa musí přezkum převodních cen vždy provést podle metody, kterou daňový poplatník vybral ke dni transakce. Výnos upřesňuje, že toto pravidlo je v souladu s odstavcem 1.68 pokynů OECD v jejich znění z roku 1995. Z toho vyplývá, že daňoví poplatníci si v zásadě mohou metodu stanovení převodních cen zvolit, pokud vybraná metoda vede u příslušné transakce k výsledku za obvyklých tržních podmínek. Ačkoli se má za to, že daňový poplatník při volbě metody pro stanovení převodních cen zohledňuje spolehlivost této metody v příslušné situaci, cílem tohoto přístupu není přimět daňové poplatníky k tomu, aby posoudili všechny metody a následně zdůvodnili, proč zvolená metoda vede s ohledem na dotčené podmínky k nejlepšímu výsledku.

- 11 Bod 5 výnosu o převodních cenách zejména stanoví, že při převodu nehmotného majetku, jako jsou například patenty, může být z důvodu nedostatečných znalostí o budoucích výhodách a rizicích v okamžiku převodu obtížné posoudit hodnotu těchto aktiv. V případě, že si nezávislé podniky zvolily doložku o cenovém přizpůsobení, musí mít daňová správa za srovnatelných okolností možnost na základě takové doložky stanovit cenu. Cílem je dosáhnout režimu, ve kterém odměna odpovídá výhodám, které nehmotný majetek v budoucnu přinese.

B. K předběžné dohodě o převodních cenách

- 12 Dne 28. dubna 2008 nizozemské daňové orgány uzavřely se společností SMBV předběžnou dohodu o převodních cenách (dále jen „předběžná dohoda“), jejímž předmětem bylo stanovení odměny této společnosti za její výrobní a distribuční činnosti, jak byly popsány v této dohodě (dále jen „odměna společnosti SMBV“), v rámci skupiny Starbucks. Odměna společnosti SMBV následně sloužila ke každoročnímu stanovení zdanitelného zisku společnosti SMBV z titulu daně z příjmu právnických osob v Nizozemsku. Podle preambule předběžné dohody se totiž jedná o daňovou dohodu, která se týká souladu převodních cen, jež mají být použity při výpočtu zisku dosaženého v rámci mezinárodní skupiny, se zásadou obvyklých tržních podmínek. Z [důvěrné]¹ předběžné dohody vyplývá, že jejím cílem zejména bylo, aby byla využívána pro účely ročních daňových přiznání k dani z příjmu právnických osob v Nizozemsku. Předběžná dohoda byla platná pro období od 1. října 2007 do 31. prosince 2017.
- 13 Předběžná dohoda zakotvila metodu stanovení odměny společnosti SMBV za její výrobní a distribuční činnosti v rámci skupiny Starbucks v souladu s obvyklými tržními podmínkami. Předběžná dohoda navíc schválila výši licenčního poplatku, který společnost SMBV hradila společnosti Alki za používání technologie pražení, typů pražené kávy a křivek pražení (dále jen „duševní vlastnictví v oblasti pražení“) v rámci výrobního procesu a dodávek kávy provozovatelům prodejen.
- 14 Konkrétně, pokud jde o rozsah působnosti předběžné dohody, [důvěrné]. Pokud jde o funkce společnosti SMBV, [důvěrné] byla tato společnost zejména zodpovědná za výrobu pražených kávových zrn a dodávání pražených kávových zrn a souvisejících produktů do prodejen skupiny Starbucks v oblasti Evropy, Středního východu a Afriky (dále jen „region EMEA“) a vlastnila pražírnu v Nizozemsku. Předběžná dohoda dále uváděla, že společnost SMBV používala na základě licence práva duševního vlastnictví společnosti Alki a že tato práva byla nezbytná v rámci výrobního procesu, jakož i v rámci dodávání kávy provozovatelům prodejen. Bylo upřesněno, že společnost SMBV za tímto účelem platila společnosti Alki licenční poplatek. [důvěrné] Společnost SMBV navíc podle [důvěrné] předběžné dohody vykonávala funkci distributora pro několik dalších produktů souvisejících s kávou a vedle logistických funkcí spjatých s vlastní výrobní činností rovněž poskytovala logistickou podporu pro jiné produkty na některých trzích.

1 – Skryté důvěrné údaje.

- 15 Pokud jde o metodu stanovení převodních cen za výrobní a distribuční činnosti společnosti SMBV, [confidentiel] předběžná dohoda zejména uváděla, že odměna společnosti SMBV musí být stanovena na základě metody nákladů a přírážky (cost plus method) (k významu tohoto výrazu viz níže bod 187) a že tato odměna je v souladu s obvyklými tržními podmínkami, pokud výše „provozního rozpětí“ tvoří [confidentiel] % základu relevantních nákladů (dále jen „nákladové základna společnosti SMBV“). Podle předběžné dohody navíc součástí nákladové základny společnosti SMBV nejsou:
- náklady na kelímky Starbucks, na papírové ubrousky Starbucks atd.;
 - náklady na zelená kávová zrna;
 - logistické a distribuční náklady na služby poskytované třetími stranami a odměnu za činnosti poskytované třetími stranami podle smluv o zpracování zásilek (consignment manufacturing);
 - platby licenčního poplatku.
- 16 Co se týče licenčního poplatku, který měla společnost SMBV ročně platit společnosti Alki, [důvěrné], předběžná dohoda stanovila, že tento licenční poplatek bude vyměřen na základě rozdílu mezi provozním ziskem, kterého bylo ve vztahu k funkci výroby a distribuce dosaženo před vznikem výdajů souvisejících s úhradou licenčního poplatku, a odměnou náležející společnosti SMBV. Platba licenčního poplatku byla odpočitatelná z titulu daně z příjmů právnických osob a nepodléhala nizozemské dani z dividend.

C. Skutečnosti předcházející sporu

1. Ke správnímu řízení před Komisí

- 17 Dne 30. července 2013 zaslala Evropská komise Nizozemskému království první žádost o informace týkající se vnitrostátních praktik spjatých s daňovými rozhodnutími v oblasti zdanění právnických osob. V tomto rámci požadovala, aby jí byla sdělena všechna daňová rozhodnutí ve prospěch společnosti SMBV a společnosti Starbucks Coffee Emea BV, dvou dceřiných společností skupiny Starbucks se sídlem v Nizozemsku. Nizozemské království Komisi v reakci na tuto žádost zejména předalo předběžnou dohodu.
- 18 Dne 11. června 2014 zahájila Komise formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“) ohledně předběžné dohody z důvodu, že tato dohoda mohla představovat státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 19 Po přijetí rozhodnutí o zahájení řízení si Komise, zejména na téma předběžné dohody, dopisovala s Nizozemským královstvím a se subjekty patřícími ke skupině Starbucks, které byly jejími kontaktními osobami v průběhu správního řízení (dále jen „kontaktní osoby skupiny Starbucks“).

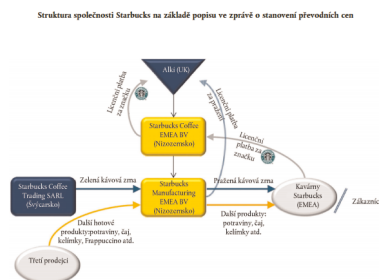
2. K napadenému rozhodnutí

- 20 Dne 21. října 2015 přijala Komise napadené rozhodnutí. V tomto rozhodnutí měla za to, že předběžná dohoda představuje podporu neslučitelnou s vnitřním trhem, a nařídila její navrácení. Napadené rozhodnutí se dělí na jedenáct oddílů.

a) K popisu napadeného opatření

- 21 V oddíle 2 napadeného rozhodnutí s názvem „Popis napadeného [dotčeného] opatření“ Komise předběžnou dohodu označila za dotčené opatření. Upřesnila, že předběžná dohoda byla uzavřena na základě zprávy o stanovení převodních cen, kterou připravil daňový poradce skupiny Starbucks (dále jen „zpráva o stanovení převodních cen“), a konstatovala, že tento dokument je nedílnou součástí této předběžné dohody (body 40 a 46 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 22 Komise zaprvé poukázala na to, že přijetím předběžné dohody nizozemské daňové orgány akceptovaly, že odměna společnosti SMBV v Nizozemsku, jak byla vyměřena daňovým poradcem skupiny Starbucks, představuje odměnu za obvyklých tržních podmínek. Komise dále upřesnila, že nizozemské orgány rovněž souhlasily s tím, že výše licenčního poplatku, který společnost SMBV platila společnosti Alki, odpovídá rozdílu mezi vytvořeným provozním ziskem před zaplacením licenčního poplatku a odměnou společnosti SMBV, jak ji stanoví předběžná dohoda. Konstatovala, že předběžná dohoda stanovila, že výše licenčního poplatku je odpočitatelná od zdanitelného zisku společnosti SMBV a v Nizozemsku nepodléhá zdanění (body 40 až 44 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 23 Zadruhé Komise popsala obsah zprávy o stanovení převodních cen. Nejprve konstatovala, že zpráva o stanovení převodních cen uváděla, že je společnost Starbucks Coffee Emea hlavní provozovnou skupiny Starbucks v regionu EMEA. Zpráva uváděla, že funkcí společnosti Starbucks Coffee Emea je prostřednictvím podlicence poskytovat práva duševního vlastnictví skupiny Starbucks (ochranná známka, technologie a know-how) – za která tato společnost sama platila licenční poplatky společnosti Alki – třetím subjektům provozujícím pobočky skupiny Starbucks. Ty pak za práva duševního vlastnictví společnosti Starbucks Coffee Emea platily licenční poplatky stanovené jako procenta z obrátu. V tomto ohledu Komise zdůraznila, že daňový poradce skupiny Starbucks měl za to, že pro vyměření výše plateb poskytovaných společnosti Starbucks Coffee Emea za mezipodniková práva duševního vlastnictví za obvyklých tržních podmínek bylo možné použít metodu CUP.
- 24 Dále, pokud jde o společnost SMBV, Komise na jedné straně poukázala na to, že zpráva o stanovení převodních cen pouze popisuje společnost SMBV jako subjekt, jehož primární funkcí je pražení zelených kávových zrn a další prodej pražené kávy přidruženým a nepřidruženým subjektům. V rámci těchto aktivit byla společnost SMBV povinna se řídit specifikacemi vypracovanými společnostmi skupiny Starbucks, jež měly sídlo na území Spojených států (dále jen „společnosti Starbucks US“) a zajistit, aby její výroba byla v souladu s jakostními standardy společností Starbucks US. Společnost SMBV rovněž jednala jako zprostředkovatel distribuce různých nekávových výrobků a poskytovala službu „podpory dodavatelského řetězce“. Na straně druhé Komise upřesnila, že si společnost SMBV pro výkon této činnosti opatrovala zrna zelené kávy u dceřiné společnosti skupiny Starbucks se sídlem ve Švýcarsku, společnosti Starbucks Coffee Trading SARL (dále jen „SCTC“). Společnost SMBV rovněž pravidelně hradila společnosti Alki licenční poplatek za používání postupů pražení, jakož i za právo dodávat kávu do prodejen skupiny Starbucks. V tomto ohledu Komise poukázala na to, že zpráva o stanovení převodních cen neuváděla, že je dohoda o licenci, podle které společnost

SMBV platila licenční poplatek společnosti Alki, jednou z nejdůležitějších transakcí. Vztahy mezi společností SMBV a jednotlivými subjekty skupiny Starbucks byly v napadeném rozhodnutí znázorněny jako schéma č. 1, které je vyobrazeno níže:



- 25 Konečně Komise konstatovala, že pokud jde o volbu metody stanovení převodních cen, zvolila zpráva o stanovení převodních cen transakční metodu čistého rozpětí, což je metoda, podle níž bylo třeba zohlednit čistá zisková rozpětí, která byla pozorována v rámci srovnatelných transakcí s nepřidruženými společnostmi. Podle zprávy o stanovení převodních cen byla tato metoda v projednávaném případě vhodná z důvodu, že rozdíly mezi transakcemi a funkcemi subjektů, které byly srovnávány za účelem stanovení čistého ziskového rozpětí, vedly méně často k chybám, než je tomu v případě klasických metod (bod 55 napadeného rozhodnutí).
- 26 Komise upřesnila, že daňový poradce zvolil pro účely použití metody čistého rozpětí jako ukazatel výše zisku provozní náklady související s činnostmi, v rámci kterých společnost SMBV vytvářela přidanou hodnotu. Poté, co daňový poradce provedl srovnávací analýzu, měl za to, že čistý zisk subjektů srovnatelných se společností SMBV odpovídal přírážce k celkovým nákladům. Dále daňový poradce skupiny Starbucks provedl dvě úpravy, aby tak zohlednil rozdíly mezi srovnávanými subjekty a společností SMBV, jako jsou nesená rizika nebo vykonávané funkce. Cílem první úpravy bylo zohlednit skutečnost, že nákladová základna společnosti SMBV, na kterou byla uplatněna přírážka, nezahrnovala náklady na zelená kávová zrna. Účelem druhé úpravy bylo zohlednit skutečnost, že srovnatelné podniky nesly náklady na suroviny a jejich výnosnost byla počítána z nákladové základny zahrnující suroviny. Při uplatnění těchto dvou úprav tedy byla přírážka stanovena na [důvěrné] % z nákladové základny společnosti SMBV (body 56 až 61 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 27 Zatřetí Komise popsala obsah znění pokynů OECD z let 1995 a 2010. Podle názoru Komise pokyny OECD uvádějí pět metod, jak co nejadekvátněji stanovit ceny za obvyklých tržních podmínek transakcí a přisuzovat zisky společnostem z téže skupiny. Podle Komise uvedené pokyny v případě těchto pěti metod rozlišují mezi metodami tradičními založenými na transakcích a transakčními ziskovými metodami. Podle napadeného rozhodnutí musí být upřednostňovány tradiční metody založené na transakcích. Mezi pěti metodami, jež jsou v pokynech OECD jmenovány, jsou zejména uvedeny metoda CUP a transakční metoda čistého rozpětí (body 67 až 70 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 28 První z metod, metodu CUP, popisuje Komise jako tradiční metodu založenou na transakcích, která spočívá ve srovnání cen účtovaných za převod zboží nebo služeb v rámci transakce mezi dvěma přidruženými podniky s cenou účtovanou za převod zboží nebo služeb v rámci srovnatelné transakce provedené za srovnatelných okolností mezi dvěma nezávislými podniky (body 67 a 71 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 29 Druhá metoda, transakční metoda čistého rozpětí, je, jak uvádí Komise, transakční zisková metoda, která spočívá v odhadování potenciální výše zisku na základě zásady obvyklých tržních podmínek z posuzované činnosti jako celku, spíše než z konkrétní transakce. V tomto rámci bylo třeba zvolit

ukazatel výše zisku, jako jsou náklady, obrat nebo fixní investice, a uplatnit na něj výši zisku, která vyjadřuje zisk pozorovaný ve srovnatelných transakcích na trhu (body 67 a 72 až 74 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

b) K posouzení sporného opatření

- 30 V oddíle 9 napadeného rozhodnutí s názvem „Posouzení napadeného opatření“ dospěla Komise k závěru, že byla poskytnuta státní podpora. Měla za to, že byly splněny všechny čtyři podmínky existence státní podpory.
- 31 Komise poté, co připomněla podmínky existence státní podpory stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU, shledala, že první podmínka existence státní podpory, jež vyžaduje státní zásah nebo zásah ze státních prostředků, byla splněna. V tomto ohledu Komise na jedné straně poukázala na to, že nizozemská daňová správa v rámci předběžné dohody schválila metodu přičtení zisku společnosti SMBV v rámci skupiny Starbucks, kterou navrhl daňový poradce skupiny Starbucks. Společnost SMBV tedy dle Komise na tomto základě počítala roční výši daně z příjmu právnických osob, kterou měla uvedená společnost uhradit v Nizozemsku. Podle Komise tedy lze předběžnou dohodu přičíst Nizozemskému království. Na straně druhé Komise konstatovala, že tato předběžná dohoda vedla ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV v Nizozemsku, neboť se odchýlila od daně, kterou by SMBV byla podle obecného systému daní z příjmu právnických osob povinna uhradit, kdyby předběžná dohoda neexistovala. Komise tedy měla za to, že předběžná dohoda vedla ke snížení daňových příjmů Nizozemského království (body 223 až 226 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 32 Pokud jde o druhou a čtvrtou podmínku existence státní podpory, měla Komise za to, že předběžná dohoda mohla ovlivnit obchod uvnitř Evropské unie, jelikož společnost SMBV byla součástí skupiny Starbucks, entity působící na mezinárodní úrovni ve všech členských státech Unie. A dále Komise tvrdila, že předběžná dohoda narušila nebo mohla narušit hospodářskou soutěž tím, že posílila finanční postavení společnosti SMBV, protože tato dohoda snížila daňové zatížení, které by společnost SMBV jinak musela nést na základě obecného systému daně z příjmu právnických osob (bod 227 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 33 Pokud jde o třetí podmínku existence státní podpory, měla Komise za to, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV selektivní výhodu, jelikož vedla ke snížení splatné daně, kterou měla společnost SMBV v Nizozemsku zaplatit, v porovnání s tím, co by tato společnost musela zaplatit podle obecného systému daně z příjmu právnických osob, jakož i s tím, co by musely zaplatit nezávislé podniky (bod 228 napadeného rozhodnutí).
- 34 Na úvod Komise uvedla, že podle judikatury je pro určení, zda je opatření selektivní, třeba provést analýzu sestávající ze tří kroků. Nejprve je třeba určit „referenční systém“, totiž daňový systém, který se na příjemce daňového opatření obvykle uplatňuje. Dále je třeba přezkoumat, zda daňové opatření z tohoto referenčního systému činí výjimku tím, že zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíle charakteristické pro tento systém nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Konečně, pokud opatření představuje výjimku z referenčního systému, je na členském státu, aby prokázal, že je výjimka odůvodněna povahou nebo obecnou systematikou referenčního systému (bod 230 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 35 Pokud jde o první krok, totiž určení referenčního systému, měla Komise za to, že referenčním systémem se rozumí obecný systém nizozemské daně z příjmu právnických osob, jehož cílem je zdanění zisků všech podniků podléhajících zdanění v Nizozemsku. V tomto ohledu upřesnila, že podniky usazené v Nizozemsku jsou tuzemskými daňovými poplatníky a dani z příjmu právnických osob podléhají jejich příjmy dosažené v celosvětovém měřítku. Podniky, které nejsou v Nizozemsku usazeny, jsou zahraničními daňovými poplatníky a podléhají zdanění příjmů z nizozemských zdrojů. Podle Komise byly integrované a nezávislé podniky vzhledem k tomuto cíli v podobné právní

a skutkové situaci, a tudíž dani z příjmu právnických osob podléhaly bez rozdílu. V tomto ohledu rozdíl ve způsobu výpočtu zdanitelných zisků integrovaných podniků nijak neovlivňuje cíl referenčního systému, totiž zdanění zisků všech podniků podléhajících dani v Nizozemsku (body 231 až 244 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

- 36 Pokud jde o druhý krok uvedený výše v bodě 34, totiž prokázání výjimky z referenčního systému, Komise nejprve uvedla, že se otázka, zda daňové opatření představuje výjimku z referenčního systému, obecně překrývá se zjištěním, zda příjemci byla prostřednictvím tohoto opatření poskytnuta výhoda. Komise má totiž za to, že pokud daňové opatření vede ke snížení daňové povinnosti příjemce oproti dani, kterou by měl zaplatit za normálních okolností v případě, že by uvedené opatření nebylo přijato, představuje toto snížení nejen výhodu poskytnutou daňovým opatřením, ale současně i výjimku z referenčního systému (bod 253 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 37 Komise dále připomněla judikaturu, podle níž v případě individuálního opatření zjištění hospodářské výhody v zásadě umožňuje předpokládat, že je tato výhoda selektivní. Upřesnila, že v projednávané věci je předběžná dohoda, která byla společnosti SMBV přiznána, opatřením individuální podpory (bod 254 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 38 Komise konečně tvrdila, že Soudní dvůr měl v rozsudku ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416) za to, že daňové opatření, které vede k tomu, že integrovaný podnik 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, tento integrovaný podnik zvýhodňuje v tom smyslu, že vede ke snížení základu daně, a tím i jeho daňové povinnosti podle obecného systému daně z příjmu právnických osob. Komise připomněla, že zásada obvyklých tržních podmínek spočívá v tom, že transakce mezi podniky v rámci skupiny podniků musí být odměňovány tak, jako by byly sjednány nezávislými podniky jednajícími za podmínek volné hospodářské soutěže. Komise tedy upřesnila, že musí ověřit, zda se metodika přijatá nizozemskou daňovou správou prostřednictvím předběžné dohody pro určení zdanitelných zisků společnosti SMBV v Nizozemsku odchýlila od metodiky vedoucí ke spolehlivému odhadu tržního výsledku, a tedy od zásady obvyklých tržních podmínek. V takovém případě by bylo třeba mít za to, že předběžná dohoda přináší společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (body 259 až 263 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 39 V důsledku toho se Komise domnívala, že zásada obvyklých tržních podmínek je nutně nedílnou součástí jejího posouzení na základě čl. 107 odst. 1 SFEU daňových opatření, které byly poskytnuty integrovaným společnostem, bez ohledu na to, zda členský stát začlenil tuto zásadu do svého vnitrostátního právního systému. Komise tedy v reakci na argumenty Nizozemského království vznesené v rámci správního řízení upřesnila, že nezkoumala, zda byla předběžná dohoda v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, jak ji definuje čl. 8b zákona o dani z příjmu právnických osob a výnos o převodních cenách, ale že se snažila určit, zda nizozemská daňová správa poskytla společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (body 264 až 265 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 40 S ohledem na tyto skutečnosti Komise uvedla řadu směrů úvah s cílem prokázat, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV selektivní výhodu. Komise ve své hlavní argumentaci rozvinula několik směrů úvah, z nichž některé se vzájemně podporovaly, jejichž cílem bylo prokázat, že předběžná dohoda činí výjimku z obecného systému nizozemské daně z příjmu právnických osob. V rámci podpůrné argumentace Komise tvrdila, že předběžná dohoda učinila výjimku z čl. 8b odst. 1 zákona o dani z příjmu právnických osob, jakož i z výnosu o převodních cenách.
- 41 Konkrétně Komise zaprvé v rámci své hlavní argumentace, jejímž cílem bylo prokázat, že předběžná dohoda činí výjimku z nizozemského obecného systému daně z příjmu právnických osob, na prvním místě poukázala na to, že daňový poradce skupiny Starbucks zvolil za účelem stanovení zdanitelných zisků společnosti SMBV transakční metodu čistého rozpětí. Měla za to, že různé volby metodiky, jež

navrhl daňový poradce skupiny Starbucks a odsouhlasilo Nizozemské království, vedly ke snížení daně z příjmu právnických osob, kterou platila společnost SMBV, oproti daním, které platily nezávislé podniky, jejichž zdanitelný zisk byl určován za tržních podmínek (body 268 až 274 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

- 42 Zprvė měla Komise za to, že zpráva o stanovení převodních cen opomněla zkoumat, zda transakce uvnitř skupiny, pro kterou byla předběžná dohoda ve skutečnosti vyžádána a přiznána, totiž licenční poplatek, jež společnost SMBV platila společnosti Alki za používání duševního vlastnictví týkajícího se pražení, byla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. V důsledku toho zpráva o stanovení převodních cen neidentifikovala a neanalyzovala řízené a nezávislé transakce, ačkoliv to byl nezbytný první krok při posuzování toho, zda byly obchodní podmínky, které byly používány za účelem stanovení převodních cen mezi stranami ve spojení, v souladu s obvyklými tržními podmínkami (body 275 až 285 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 43 Zadruhé, pokud jde o výši licenčního poplatku, měla Komise za to, že kdyby zpráva o stanovení převodních cen správně identifikovala a zkoumala licenční poplatek, musela by dospět k tomu, že jeho hodnota za obvyklých tržních podmínek je rovna nule. Komise zejména poukázala na to, že společnost SMBV neměla z používání práv duševního vlastnictví, za které byl licenční poplatek hrazen, žádný zisk, jelikož je nevyužívala na trhu. Komise tedy dospěla k závěru, že zisky, které společnost SMBV vyplácela společnosti Alki ve formě licenčních poplatků, měly být v Nizozemsku plně zdaněny (body 286 až 341 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 44 Komise za účelem přezkumu skutečnosti, zda licenční poplatek odpovídá zásadě obvyklých tržních podmínek, uplatnila metodu CUP a jako srovnatelné transakce identifikovala několik dohod o výrobě, které byly uzavřeny mezi skupinou Starbucks a třetími subjekty nebo mezi třetími subjekty, které nebyly součástí skupiny Starbucks.
- 45 Komise kromě toho odmítla argumenty vznesené Nizozemským královstvím a společnostmi Starbucks, jejichž cílem bylo odůvodnit výši licenčního poplatku. Měla za to, že protiplněním za úhradu licenčního poplatku nemohlo být převzetí podnikatelských rizik spočívajících na společnosti SMBV společností Alki, neboť v opačném případě by Komise uznala, že integrované podniky mohou smluvně přeskupit rizika a vyloučit tak uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek. A dále Komise dodala, že úhrada licenčního poplatku nemůže být odůvodněna výší částek, které společnost Alki platila společností Starbucks US.
- 46 Zatřetí, pokud jde o výši kupní ceny zelených kávových zrn, poukázala Komise na to, že tato transakce nebyla zkoumána ve zprávě o stanovení převodních cen, ačkoli ji uvedená zpráva identifikovala jako jednu z hlavních transakcí společnosti SMBV. Komise na základě finančních údajů společnosti SCTC spočítala průměrné hrubé rozpětí ceny zelených kávových zrn v období platnosti předběžné dohody. Měla za to, že hrubé rozpětí mezi lety 2011 a 2014, které bylo důsledkem výrazného zvýšení ceny kávových zrn, kterou platila společnost SMBV, oproti nákladům na kávová zrna neseným společností SCTC, nepředstavovalo spolehlivý odhad výsledku za obvyklých tržních podmínek. Dospěla k závěru, že doplatek zaplacený společností SMBV představoval selektivní výhodu vzhledem k tomu, že vedl ke snížení zaznamenaných zisků této společnosti, a tedy i jejího základu daně (body 342 až 361 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 47 Na druhém místě Komise stále v rámci své hlavní argumentace, jejímž cílem bylo prokázat, že předběžná dohoda činila výjimku z obecného systému nizozemské daně z příjmu právnických osob, měla podpůrně ke kritikám uvedeným výše v bodech 42 až 46 za to, že v každém případě, i kdyby transakční metoda čistého rozpětí byla vhodná k identifikaci zisků dosažených společností SMBV, uplatnila zpráva o stanovení převodních cen tuto metodu nesprávně. Učinila závěr, že nizozemské daňové orgány tuto metodu nemohly v rámci předběžné dohody schválit, jelikož nevedla k výsledku za obvyklých tržních podmínek (body 362 až 408 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

- 48 Zprvce měla Komise za to, že zpráva o stanovení převodních cen nesprávně identifikovala společnost SMBV jako nejméně komplexní subjekt, a tedy jako „testovanou stranu“ pro účely uplatnění transakční metody čistého rozpětí. Naopak dodala, že společnost SMBV měla být identifikována jako nejkomplexnější subjekt, jelikož společnost Alki vykonávala pouze omezené funkce, a dále proto, že kromě toho, že společnost SMBV vykonávala jiné funkce než funkci pražení, nebylo pražení funkcí rutinní povahy, ale jednalo se o funkci klíčovou (body 362 až 377 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 49 Zadruhé měla Komise za to, že výše zisku, která byla ve zprávě o stanovení převodních cen stanovena, totiž provozní náklady, byla nesprávná. Podle Komise měl daňový poradce skupiny Starbucks nesprávně za to, že hlavní funkcí společnosti SMBV bylo pražení, nikoli další prodej a distribuce. Komise tedy dospěla k závěru, že by jako ukazatel výše zisku bylo vhodnější použít prodeje, které společnost SMBV zaevidovala, což by vedlo k vyšší odměně společnosti SMBV za její činnost. Na podporu tohoto závěru Komise vypočítala míru návratnosti na základě skupiny nezávislých subjektů vykonávajících tytéž činnosti dalšího prodeje a pražení jako společnost SMBV. Po srovnání se společností Starbucks Manufacturing Corporation (dále jen „společnost SMC“), jediným dalším subjektem skupiny, který pro skupinu vykonával činnost pražení, dospěla Komise k závěru, že společnost SMC byla podle předběžné dohody [důvěrné] krát ziskovější než společnost SMBV (body 379 až 400 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 50 Zatřetí se Komise domnívala, že v každém případě, i kdyby provozní náklady byly vhodným ukazatelem výše zisku pro výpočet převodních cen společnosti SMBV, nedovolují dvě úpravy provedené daňovým poradcem ve zprávě o stanovení převodních cen dospět ke spolehlivému odhadu tržního výsledku. Komise napadla použití „úpravy pracovního kapitálu“ a dále vyloučení nákladů podniku, který byl v bodě 300 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak byl zveřejněn *Úředním věstníkem Evropské unie*, označen jako „nepřidružená výrobní společnost [podnik] 1“ (dále jen „nepřidružený výrobní podnik 1“), z nákladové základny používané jako ukazatel výše zisku (body 401 až 408 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 51 Komise tedy učinila závěr, že metodika přijatá nizozemskými daňovými orgány, podle níž zisky společnosti SMBV překračující rozpětí [důvěrné] % provozních nákladů měly být hrazeny společnosti Alki jako licenční poplatek, nebyla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek a vedla ke snížení daňového zatížení společnosti SMBV.
- 52 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že Komise v rámci přezkumu provedeného z hlediska obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob předložila šest pochybení, na jejichž základě bylo možné konstatovat, že v projednávané věci byla poskytnuta selektivní výhoda. V rámci tohoto přezkumu jsou první tři pochybení součástí hlavního stanoviska, zatímco další tři pochybení jsou součástí podpůrného stanoviska a vzájemně se podporují.
- 53 Pokud jde konkrétně o hlavní stanovisko, měla Komise za to, že metoda, kterou schválila předběžná dohoda, činí výjimku z metody, jež umožňovala učinit spolehlivý odhad tržního výsledku v souladu s obvyklými tržními podmínkami, jelikož:
- volba transakční metody čistého rozpětí byla chybná a zpráva o stanovení převodních cen nezkoumala transakci uvnitř skupiny, pro kterou byla předběžná dohoda ve skutečnosti vyžádána a přiznána (dále jen „první směr úvah“);
 - předběžná dohoda nestanovila metodu směřující k zajištění souladu licenčního poplatku, který společnost SMBV platila společnosti Alki, se zásadou obvyklých tržních podmínek; za účelem stanovení výše licenčního poplatku, který společnost SMBV hradila společnosti Alki, měla přitom dle Komise být uplatněna metoda CUP; podle této metody měl být licenční poplatek roven nule (dále jen „druhý směr úvah“);

- a dále předběžná dohoda nezkoumala, zda byla výše kupní ceny zelených kávových zrn v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek; tento licenční poplatek byl nadhodnocen (dále jen „třetí směr úvah“).
- 54 Pokud jde o podpůrné stanovisko, měla Komise za to, že i kdyby byla transakční metoda čistého rozpětí vhodným způsobem vyměření zisků vytvořených společností SMBV, uplatnila zpráva o stanovení převodních cen tuto metodu nesprávně. Komise v tomto ohledu shledala, že:
- metoda přijatá předběžnou dohodou se odchýlila od metody, která umožňovala dospět ke spolehlivému odhadu výsledku za obvyklých tržních podmínek, jelikož společnost SMBV byla nesprávně identifikována jakožto nejméně komplexní subjekt, a tudíž jako testovaný subjekt pro účely použití transakční metody čistého rozpětí (dále jen „čtvrtý směr úvah“);
 - podpůrně, že metoda přijatá předběžnou dohodou neumožňovala dospět ke spolehlivému odhadu výsledku za obvyklých tržních podmínek, jelikož byly nesprávně zanalyzovány funkce společnosti SMBV a jelikož volba provozních nákladů jako ukazatele výše zisku byla nesprávná (dále jen „pátý směr úvah“);
 - podpůrně, že metoda přijatá předběžnou dohodou neposkytovala spolehlivý odhad tržního výsledku v souladu s obvyklými tržními podmínkami, jelikož provedené úpravy přírážky byly nevhodné (dále jen „šestý směr úvah“).
- 55 Na třetím místě měla Komise v rámci svého podpůrného stanoviska směřujícího k prokázání, že předběžná dohoda učinila výjimku z čl. 8b odst. 1 zákona o dani z příjmu právnických osob, jakož i z výnosu o převodních cenách, za to, že i kdyby relevantní referenční systém nebyl tvořen obecnými pravidly upravujícími daň z příjmu právnických osob, ale – jak tvrdily nizozemské orgány – pouze ustanoveními, jež do nizozemského práva provádějí zásadu obvyklých tržních podmínek, totiž čl. 8b odst. 1 zákona o dani z příjmu právnických osob a výnosem o převodních cenách, učinila by předběžná dohoda i přesto výjimku z referenčního systému, jelikož přijala metodu stanovení zisků společnosti SMBV, která nevedla k výsledku za obvyklých tržních podmínek. V tomto ohledu Komise odkázala na svou analýzu provedenou z hlediska obecného systému nizozemské daně z příjmu právnických osob a na šest směrů úvah uvedených výše v bodech 52 až 54 (dále jen „argumentace z hlediska omezeného referenčního rámce“) (body 409 až 412 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 56 Pokud jde o třetí krok analýzy selektivity daňových opatření, jak byla popsána výše v bodě 34, měla Komise za to, že učinění výjimky z referenčního systému nebylo odůvodněné. V tomto ohledu poukázala Komise na to, že ani nizozemské orgány, ani společnost Starbucks nepředložily žádná možná odůvodnění selektivního zacházení se společností SMBV, ačkoli v tomto ohledu nesly důkazní břemeno. Komise dále dodala, že nezjistila žádné možné odůvodnění (body 413 až 414 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 57 Komise dospěla k závěru, že předběžná dohoda se společností SMBV poskytla této společnosti selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož potvrdila metodu přidělování zisků společnosti SMBV, o níž nebylo možné mít za to, že v souladu s obvyklými tržními podmínkami vede ke spolehlivému odhadu tržního výsledku. Podle Komise tato metoda vedla primárně ke snížení daňového zatížení společnosti SMBV z hlediska obecného systému nizozemské daně z příjmu právnických osob oproti nezávislým podnikům a podpůrně z hlediska čl. 8b odst. 1 zákona o daních z příjmu právnických osob a výnosu o převodních cenách oproti ostatním integrovaným podnikům (body 415 až 416 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 58 V důsledku toho Komise dospěla k závěru, že je předběžná dohoda státní podporou (body 422 a 423 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

- 59 Komise měla tedy za to, že je podpora poskytnutá společnosti SMBV neslučitelná s vnitřním trhem. Nizozemské království totiž dle Komise neuplatnilo žádný z důvodů slučitelnosti stanovených v čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU. Komise měla za to, že příslušnou podporu, kterou bylo třeba považovat za provozní podporu, nelze za běžných okolností považovat za slučitelnou s vnitřním trhem (body 431 až 434 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 60 Komise dále konstatovala, že jí Nizozemské království neoznámilo záměr uzavřít předběžnou dohodu, jak mělo učinit podle čl. 108 odst. 3 SFEU, a nedodrželo povinnost pozastavení, která je v tomto článku stanovena. Mohlo se tedy jednat pouze o protiprávní státní podporu provedenou v rozporu s uvedeným ustanovením (body 435 a 436 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 61 Kromě toho Komise upřesnila, že informace, na kterých založila své rozhodnutí, měla nizozemská daňová správa k dispozici v okamžiku, kdy uzavřela předběžnou dohodu. Ohledně ceny zelených kávových zrn dodala, že zpráva o stanovení převodních cen nezkoumala ceny, které společnost SCTC účtovala společnosti SMBV na základě dohody těchto dvou společností o dodávkách zelených kávových zrn, a že pokud by tato transakce byla za účelem stanovení ceny této transakce za obvyklých tržních podmínek zkoumána v rámci předběžné dohody v roce 2008, nemohla by předběžná dohoda ponechat prostor pro zvýšení cen sledovaná v roce 2011 (body 424 až 427 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 62 Konečně Komise společnost SMBV, jakož i skupinu Starbucks jako celek označila za příjemce podpory z důvodu, že tvořily jedinou hospodářskou jednotku (body 417 až 419 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

c) K navrácení státní podpory

- 63 V oddíle 10 napadeného rozhodnutí, nazvaném „Navrácení podpory“, měla Komise zaprvé za to, že není povinna stanovit přesnou částku podpory, která má být navrácena, ale že jí pouze přísluší poskytnout příjemci rozhodnutí dostatečné informace k tomu, aby mohl tuto částku sám určit. V projednávané věci měla Komise za to, že vzhledem k tomu, že licenční poplatek měl být roven nule, měly být pro výpočet zdanitelných zisků společnosti SMBV použity účetní zisky této společnosti. Mimoto měly být dle Komise tyto zisky navýšeny o rozdíl mezi cenou placenou za zelená kávová zrna a cenou, která za ně měla být zaplacená. V tomto ohledu měla Komise za to, že hrubé rozpětí [důvěrné] % pro společnost SCTC představovalo prodejní cenu kávových zrn za obvyklých tržních podmínek. Upřesnila tedy, že částka, která má být navrácena, odpovídá rozdílu mezi daněmi, které měly být na základě této ceny zaplacený, a částkou, která na základě předběžné dohody byla ve skutečnosti zaplacená (body 442 až 448 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 64 Zadruhé měla Komise za to, že Nizozemské království musí nejprve zajistit navrácení podpory společnosti SMBV a v případě, že by tato společnost nebyla schopná podporu splatit, muselo by Nizozemské království zajistit její navrácení od společnosti Starbucks Corp., jelikož tento subjekt ovládal skupinu Starbucks (bod 449 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

d) Závěry

- 65 Závěrem Komise dospěla k závěru, že Nizozemské království uzavřením předběžné dohody neoprávněně poskytlo společnosti SMBV a skupině Starbucks státní podporu v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU, že Nizozemské království má povinnost zajistit její navrácení od společnosti SMBV na základě článku 16 nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [108 SFEU] (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9), a že pokud tato společnost podporu nesplatí v plné výši, bude mít Nizozemské království povinnost zajistit její navrácení od společnosti Starbucks Corporation ve výši, která nebyla splacena (bod 450 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

66 Výroková část napadeného rozhodnutí zní takto:

„Článek 1

Dočasná dohoda o stanovení cen, kterou dne 28. dubna 2008 uzavřelo [Nizozemské království] [se společností SMBV] 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 [Nizozemské království] protiprávně poskytlo v rozporu s čl. 108 odst. 3 [SFEU].

Článek 2

[Nizozemského království] zajistí vrácení neslučitelné a neoprávněné podpory uvedené v článku 1 společnosti [SMBV].

Jakékoli částky, které od společnosti [SMBV] nebude možné získat zpět, budou po navrácení popsáném v odstavci [1] získány zpět od společnosti Starbucks [Corp.].

Částky, jež mají být navráceny, zahrnují úroky od data, kdy byly uvedené částky dány příjemci k dispozici, až do dne jejich skutečného navrácení.

Úroky se vypočítají na základě složené úrokové sazby v souladu s kapitolou V nařízení č. 794/2004.

Článek 3

Vrácení poskytnuté podpory uvedené v článku 1 se provede okamžitě a účinně.

[Nizozemského království] zajistí, aby toto rozhodnutí bylo provedeno ve lhůtě čtyř měsíců ode dne jeho oznámení.

Článek 4

Do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí poskytne [Nizozemské království] informace týkající se metodiky, jež byla použita při výpočtu přesné částky podpory.

[Nizozemské království] 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.

[...]

II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

A. K písemné části řízení ve věci T-760/15

67 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 23. prosince 2015 podalo Nizozemské království žalobu ve věci T-760/15. Komise předložila žalobní odpověď dne 30. března 2016. Replika byla předložena dne 14. června 2016 a duplika dne 9. září 2016.

1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání

- 68 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 20. června 2016 požádalo Nizozemské království, aby věc T-760/15 byla projednána před rozšířeným soudním kolegiem. Tribunál vzal v souladu s čl. 28 odst. 5 svého jednacího řádu na vědomí, že věc T-760/15 byla přidělena pátému rozšířenému senátu.
- 69 Vzhledem k tomu, že se dne 26. září 2016 změnilo složení senátů Tribunálu, byl soudce zpravodaj přidělen podle čl. 27 odst. 5 jednacího řádu k sedmému rozšířenému senátu, kterému byla tudíž přidělena věc T-760/15.
- 70 Vzhledem k překážce na straně jednoho člena sedmého rozšířeného senátu Tribunálu určil předseda Tribunálu rozhodnutím ze dne 26. dubna 2017 místopředsedu Tribunálu k doplnění senátu.
- 71 Rozhodnutím ze dne 12. prosince 2017 předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu vyhověl návrhu soudce zpravodaje, aby věc T-760/15 byla projednána přednostně podle čl. 67 odst. 2 jednacího řádu.

2. K vedlejšímu účastenství

- 72 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 6. dubna 2016 podalo Spojené království Velké Británie a Severního Irska návrh na vstup do řízení ve věci T-760/15 jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Komise.
- 73 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 7. dubna 2016 navrhlo Irsko vstoupit do řízení ve věci T-760/15 jako vedlejší účastník na podporu návrhových žádání Nizozemského království.
- 74 Usnesením ze dne 13. června 2016 vyhověl předseda pátého senátu Tribunálu návrhům Spojeného království a Irska na vstup do řízení jako vedlejší účastník.
- 75 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 9. listopadu 2016 vzalo Spojené království svůj návrh na vstup do řízení jako vedlejší účastník zpět. Usnesením ze dne 12. prosince 2016 předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu Spojené království jako vedlejšího účastníka řízení z věci T-760/15 vyškrtl.

3. K návrhům na důvěrné zacházení

- 76 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 26. února 2016 požádalo Nizozemské království o důvěrné zacházení s částí žaloby, jakož i s některými podklady, které jsou k této žalobě připojeny, vůči veřejnosti.
- 77 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 17. května 2016 požádalo Nizozemské království o důvěrné zacházení s částí žaloby, jakož i s některými podklady, které jsou k této žalobě připojeny, s napadeným rozhodnutím a s částí žalobní odpovědi, vůči Irsku.
- 78 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 17. května 2016 požádala Komise o důvěrné zacházení s částí žalobní odpovědi vůči Irsku.
- 79 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 1. července 2016 požádalo Nizozemské království o důvěrné zacházení s částí repliky a s některými podklady, které jsou k této replice připojeny, vůči Irsku.

- 80 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 21. července 2016 informovalo Nizozemské království Tribunál o tom, že bylo dosaženo dohody s Komisí ohledně nedůvěrného znění napadeného rozhodnutí pro účely jeho zveřejnění, a o tom, že v souladu s touto dohodou pozměnilo žádosti o důvěrné zacházení, které byly ve věci T-760/15 ve vztahu k napadenému rozhodnutí podány.
- 81 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 11. října 2016 požádalo Nizozemské království o důvěrné zacházení s částí dupliky, jakož i s některými podklady, které jsou k této duplice připojeny, vůči Irsku.
- 82 Irsko v návaznosti na své postavení vedlejšího účastníka obdrželo pouze nedůvěrná znění procesních písemností a proti žádostem o důvěrné zacházení, které vůči němu byly podány, nevznášelo žádnou námitku.
- 83 Sedmý rozšířený senát Tribunálu na návrh soudce zpravodaje přijal organizační procesní opatření stanovené v článku 89 jednacího řádu, kterým bylo Nizozemské království vyzváno k přepracování svých žádostí o důvěrné zacházení týkajících se předběžné dohody, dohody o pražení mezi společnostmi SMBV a Alki, zmíněnou v bodě 142 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a zprávy o stanovení převodních cen za účelem odstranění určitých nesrovnalostí, jež se v uvedených žádostech vyskytovaly. Nizozemské království ve stanovené lhůtě poskytlo nová nedůvěrná znění těchto dokumentů.

4. K návrhovým žádáním účastníků řízení

- 84 Nizozemské království navrhuje, aby Tribunál:
- napadené rozhodnutí zrušil,
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení ve věci T-760/15.
- 85 Komise navrhuje, aby Tribunál;
- zamítl žalobu ve věci T-760/15 jako neopodstatněnou;
 - uložil Nizozemskému království náhradu nákladů řízení ve věci T-760/15.
- 86 Irsko navrhuje, aby Tribunál v souladu se závěry Nizozemského království napadené rozhodnutí zrušil.

B. K písemné části řízení ve věci T-636/16

- 87 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 5. září 2016 podaly společnosti Starbucks Corp. a Starbucks Manufacturing Emea (dále společně jako „společnosti Starbucks“) žalobu ve věci T-636/16. Komise předložila žalobní odpověď dne 16. března 2017. Replika byla předložena dne 26. června 2016 a duplika a dne 20. října 2017.

1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání

- 88 Na návrh sedmého senátu Tribunálu rozhodl Tribunál dne 12. července 2017 na základě článku 28 jednacího řádu, že věc předá rozšířenému senátu.
- 89 Vzhledem k překážce na straně jednoho člena sedmého rozšířeného senátu Tribunálu určil předseda Tribunálu rozhodnutím ze dne 1. srpna 2017 místopředsedu Tribunálu k doplnění senátu.

- 90 Rozhodnutím ze dne 12. prosince 2017 předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu vyhověl návrhu soudce zpravodaje na přednostní projednání věci T-636/16 podle čl. 67 odst. 2 jednacího řádu.

2. K návrhům na důvěrné zacházení

- 91 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 7. dubna 2017, upraveným podáními došlými dne 23. dubna 2018, společnosti Starbucks požádaly o důvěrné zacházení vůči Irsku s některými informacemi obsaženými v žalobě, žalobní odpovědi, replice, duplice, jakož i v některých přílohách k těmto spisům.

3. K návrhovým žádáním účastníků řízení

- 92 Společnosti Starbucks navrhuje, aby Tribunál:
- zrušil články 1 až 4 napadeného rozhodnutí;
 - podpůrně, aby zrušil čl. 2 odst. 1 napadeného rozhodnutí;
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení ve věci T-636/16.
- 93 Komise navrhuje, aby Tribunál:
- zamítl žalobu ve věci T-636/16 jako neopodstatněnou;
 - uložil společností Starbucks náhradu nákladů řízení ve věci T-636/16.

C. Ke spojení věcí pro účely ústní části řízení a k ústní části řízení

- 94 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 23. února 2017 společnosti Starbucks požádaly o spojení věcí T-760/15 a T-636/16 pro účely ústní části řízení.
- 95 Rozhodnutím ze dne 7. června 2017 rozhodl předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu, že v této fázi řízení věci T-760/15 a T-636/16 nespojí.
- 96 Rozhodnutím předsedy sedmého rozšířeného senátu Tribunálu ze dne 8. května 2018 byly věci T-760/15 a T-636/16 v souladu s článkem 68 jednacího řádu spojeny pro účely ústního řízení.
- 97 Na základě zprávy soudce zpravodaje Tribunál rozhodl zahájit ústní část řízení a v rámci organizačních procesních opatření upravených článkem 89 jednacího řádu požádal účastníky řízení, aby odpověděli na písemné otázky. Účastníci řízení na toto organizační procesní opatření odpověděli ve stanovené lhůtě.
- 98 Podáními došlými kanceláři Tribunálu ve dnech 7. a 15. června 2018 požádaly společnosti Starbucks o důvěrné zacházení s některými informacemi obsaženými v jejich odpovědi na organizační procesní opatření, jakož i v odpovědi Komise.
- 99 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 8. června 2018 předložily společnosti Starbucks vyjádření ke zprávě k jednání.
- 100 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 14. června 2018 požádala Komise o vynětí vyjádření společností Starbucks ke zprávě k jednání ze spisu.
- 101 Irsko poté, co obdrželo pouze nedůvěrná znění písemností uvedených výše v bodech 91, 98 a 99, nevzneslo proti žádostem o důvěrné zacházení, které vůči němu byly vzneseny, žádnou námitku.

- 102 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 26. června 2018 společnosti Starbucks požádaly o povolení použít na jednání technické prostředky a navrhly, aby bylo na jednání využito znalce. V průběhu jednání byla Komise vyzvána, aby se k uvedené žádosti ústně vyjádřila a požádala o povolení použít na jednání technické prostředky.
- 103 Řeči účastníků řízení přednesené za použití technických prostředků, o jejichž použití požádali, a jejich odpovědi na otázky Tribunálu byly vyslechnuty na jednání konaném dne 2. července 2018.
- 104 Účastníci řízení byli na jednání vyslechnuti ohledně případného spojení věcí T-760/15 a T-636/16 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, což Tribunál zaznamenal do protokolu z jednání.

III. Právní otázky

- 105 Pro účely přezkumu projednávaných žalob je třeba nejprve rozhodnout o některých procesních otázkách vznesených účastníky řízení, než bude přistoupeno k analýze meritorních důvodů předložených účastníky řízení.

A. Procesní náležitosti

- 106 Co se procesních otázek vyvstávajících v projednávané věci týče, je nejprve třeba posoudit případné spojení projednávaných věcí pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení. Dále je třeba posoudit žádost Komise směřující k vynětí připomínek společností Starbucks ze dne 8. června 2018 ke zprávě k jednání ze spisu. Konečně je třeba posoudit otázku přípustnosti přílohy A.7 žaloby ve věci T-760/15, kterou napadá Komise.

1. Ke spojení projednávaných věcí pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení

- 107 Na základě čl. 19 odst. 2 jednacího řádu předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu přenechal rozhodnutí spadající do jeho pravomoci o spojení věcí T-760/15 a T-636/16 pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení, sedmému rozšířenému senátu Tribunálu.
- 108 Vzhledem k tomu, že účastníci řízení byli na jednání ohledně případného spojení vyslechnuti, je třeba tato řízení pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení ve věcech T-760/15 a T-636/16, z důvodu vzájemné souvislosti těchto věcí spojit.

2. K žádosti o vynětí připomínek společností Starbucks ke zprávě k jednání ze spisu

- 109 Dopisem ze dne 14. června 2018 požádala Komise Tribunál, aby ze spisu ve věcech T-760/15 a T-636/16 vyňal dopis společností Starbucks ze dne 8. června 2018 (viz bod 100 výše) v rozsahu, v němž tento dopis obsahoval připomínky ke zprávě k jednání, jelikož takové připomínky nepředpokládá ani jednací řád, ani prováděcí předpisy k jednacímu řádu.
- 110 Je třeba připomenout, že předseda sedmého rozšířeného senátu Tribunálu rozhodnutím ze dne 13. června 2018 rozhodl o vložení dopisu společností Starbucks ze dne 8. června 2018 do spisu. A dále je třeba připomenout, že Tribunál je jako jediný oprávněn posoudit nezbytnost založení aktů, o kterých to jednací řád nestanoví, do spisu. Návrh Komise směřující k tomu, aby byl dopis ze dne 8. června 2018 vyňat ze spisu, je tudíž třeba zamítnout.
- 111 Podle čl. 84 odst. 1 jednacího řádu však v průběhu řízení nelze předkládat nové důvody, ledaže by se zakládaly na právních a skutkových okolnostech, které vyšly najevo v průběhu řízení.

- 112 Vzhledem k tomu, že společnosti Starbucks nepředložily žádné odůvodnění, proč argumenty, které vznesly ve svém dopise ze dne 8. června 2018, předložily se zpožděním, je třeba je, jak namítala Komise, odmítnout jako nepřipustné v rozsahu, v němž jdou nad rámec pouhých vyjádření k důvěrnosti a správnosti zprávy k jednání, když pozměňují žalobní důvody vznesené v žalobě.

3. K přípustnosti přílohy A.7 žaloby ve věci T-760/15

- 113 Komise zpochybňuje přípustnost přílohy A.7 žaloby ve věci T-760/15, která obsahuje schématické srovnání některých aspektů fungování smluv uzavřených mezi skupinou Starbucks a jistými třetími stranami. Podle Komise musí být hlavní skutkové a právní okolnosti, na kterých se žaloba zakládá, uvedeny přinejmenším stručně, ale uceleně a srozumitelně v samotném textu žaloby, aby nebyly odmítnuty jako nepřipustné. Tato podmínka dle Komise není v projednávané věci splněna.
- 114 Je třeba připomenout, že na základě článku 21 statutu Soudního dvora Evropské unie a čl. 76 písm. d) jednacího řádu musí všechny žaloby uvádět předmět sporu, dovolávané žalobní důvody a argumenty a stručný popis uvedených žalobních důvodů. Tyto údaje musí být dostatečně jasné a přesné, aby umožnily žalované straně připravit obhajobu a Tribunálu rozhodnout o žalobě případně i bez dalších podpůrných informací. K tomu, aby byla žaloba přípustná, je nezbytné, aby hlavní skutkové a právní okolnosti, na nichž je založena, vyplývaly přinejmenším stručně, avšak uceleně a srozumitelně, z textu samotné žaloby. Ačkoliv obsah žaloby lze podpořit a doplnit v konkrétních bodech odkazy na určité výňatky z písemností, které tvoří její přílohu, obecný odkaz na ostatní písemnosti, byť přiložené k žalobě, nemůže zhojit neexistenci základních prvků právní argumentace, které podle výše uvedeného ustanovení musí být uvedeny v žalobě. Přílohy mohou být zohledněny pouze v rozsahu, v němž podpírají nebo doplňují žalobní důvody či argumenty výslovně uvedené žalobkyněmi v samotném textu jejich písemností, a kde je možné přesně určit, které ze skutečností obsažených v této příloze podpírají nebo doplňují uvedené žalobní důvody či argumenty. Mimoto Tribunálu nepřísluší vyhledávat a určovat v přílohách žalobní důvody a argumenty, které by mohl pokládat za důvody představující základ žaloby, neboť přílohy mají čistě důkazní a pomocnou funkci (viz rozsudek ze dne 14. března 2013, *Fresh Del Monte Produce v. Komise*, T-587/08, EU:T:2013:129, body 268 až 271 a citovaná judikatura).
- 115 V projednávané věci je třeba poznamenat, že Nizozemské království, pokud jde o smlouvy uzavřené mezi skupinou Starbucks, třetími stranami provádějícími pražení a výrobci odvozených kávových produktů, tvrdí, že příloha A.7 obsahuje „schematický přehled srovnávacích kritérií smluv předložených Komisí [...], který zmiňuje tři rozdíly uvedené“ v žalobě ve věci T-760/15. Nizozemské království však v bodech 140 až 155 žaloby ve věci T-760/15 uvádí důvody, které podle jeho názoru prokazují, že smlouvy, kterých se Komise v napadeném rozhodnutí dovolává, nelze srovnávat se smluvním vztahem mezi společnostmi Alki a SMBV.
- 116 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že všechny argumenty uvedené v příloze A.7 žaloby ve věci T-760/15 dostatečně přesně a jasně vyplývají z bodů 140 až 155 žaloby ve věci T-760/15. Komise by tedy bez přílohy A.7 žaloby ve věci T-760/15 mohla připravit obhajobu a Tribunál by o žalobě mohl rozhodnout. Jediná přidaná hodnota přílohy A.7 žaloby ve věci T-760/15 tedy spočívá v uvedení konkrétních smluv, kterých se týkají příslušné argumenty Nizozemského království, jelikož žaloba v bodech 140 až 155 odkazuje na „většinu“ nebo na „podstatnou část“ uvedených smluv.
- 117 Argument Komise, podle kterého musí být příloha A.7 žaloby ve věci T-760/15 odmítnuta jako nepřipustná, je tedy třeba odmítnout.

B. K uplatňovaným žalobním důvodům a struktuře přezkumu projednávaných žalob

- 118 Žaloby podané ve věcech T-760/15 a T-636/16 znějí na zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž toto rozhodnutí kvalifikuje předběžnou dohodu jako státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a v němž uvedené rozhodnutí nařizuje navrácení částek, které Nizozemské království podle Komise nevybralo od společnosti SMBV z titulu daně z příjmu právnických osob.
- 119 Na podporu svých žalob vznášejí Nizozemské království pět žalobních důvodů a společnosti Starbucks dva žalobní důvody a tyto žalobní důvody se z větší části překrývají.
- 120 V rámci prvního žalobního důvodu ve věci T-760/15, jakož i v rámci první části prvního žalobního důvodu ve věci T-636/16 Nizozemské království a společnosti Starbucks zpochybňují přezkum selektivní povahy předběžné dohody, který provedla Komise. Konkrétně tvrdí, že Komise pro účely přezkumu selektivity předběžné dohody zvolila nesprávný referenční rámec.
- 121 V rámci druhého, třetího a čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-760/15, jakož i v rámci druhé části prvního žalobního důvodu a druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 Nizozemské království a společnosti Starbucks tvrdí, že analýza Komise, podle níž předběžná dohoda poskytuje výhodu společnosti SMBV, je nesprávná.
- 122 Konkrétně Nizozemské království a společnosti Starbucks v rámci druhého žalobního důvodu ve věci T-760/15 a v rámci druhé části prvního žalobního důvodu ve věci T-636/16 v podstatě namítají, že Komise porušila článek 107 SFEU, jelikož nesprávně posoudila existenci výhody z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek, která je vlastní unijnímu právu, a porušila tak daňovou autonomii členských států.
- 123 V rámci třetího žalobního důvodu ve věci T-760/15, jakož i v rámci třetí části prvního žalobního důvodu a první, druhé, čtvrté a páté části druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 Nizozemské království a společnosti Starbucks v podstatě tvrdí, že Komise porušila článek 107 SFEU, neboť měla nesprávně za to, že volba transakční metody čistého rozpětí pro stanovení převodních cen zakládá výhodu. Nizozemské království a společnosti Starbucks v podstatě zpochybňují hlavní směr úvah Komise, který se týká existence daňového zvýhodnění ve prospěch společnosti SMBV, vysvětlený v bodech 255 až 361 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tyto žalobní důvody se týkají prvního až třetího směru úvah, které jsou uvedeny výše v bodě 53.
- 124 Nizozemské království a společnosti Starbucks v rámci čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-760/15 a v rámci třetí části druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 namítají, že Komise porušila článek 107 SFEU, jelikož měla nesprávně za to, že pravidla provedení transakční metody čistého rozpětí, jak byla přijata v předběžné dohodě, poskytují společnosti SMBV výhodu. Tyto žalobní důvody se týkají čtvrtého až šestého směru úvah, uvedených výše v bodě 54.
- 125 Nizozemské království v rámci pátého žalobního důvodu ve věci T-760/15 uplatňuje porušení zásady řádné péče.
- 126 Pokud jde o analýzu žalobních důvodů, které vznesly Nizozemské království a společnosti Starbucks, je nejprve třeba zkoumat žalobní důvod zpochybňující existenci zásady obvyklých tržních podmínek, jak ji popsala Komise v napadeném rozhodnutí. Dále je třeba zkoumat důvody, které popírají, že Komise v prvním až šestém směru úvah, které jsou popsány výše v bodech 53 a 54, prokázala, že předběžná dohoda činí výjimku z obecného systému nizozemské daně z příjmu právnických osob a poskytuje výhodu ve smyslu článku 107 SFEU společnosti SMBV. Navíc je třeba provést analýzu žalobního důvodu, který zpochybňuje, že Komise ve své argumentaci vzhledem k omezenému referenčnímu rámci, jež byla popsána výše v bodě 55, prokázala, že předběžná dohoda činí výjimku z omezeného referenčního rámce, který je tvořen článkem 8b zákona o dani z příjmu právnických osob a výnosem o převodních cenách, a poskytuje společnosti SMBV výhodu ve smyslu článku 107 SFEU. Konečně

v případě, že přezkum provedený ohledně existence výhody povede k zamítnutí uvedených žalobních důvodů, bude třeba přezkoumat žalobní důvody vycházející z neexistence selektivity napadeného opatření a porušení povinnosti řádné péče.

- 127 V tomto ohledu je mimoto třeba připomenout, že se podle judikatury pro kvalifikaci opatření jako státní podpory vyžaduje splnění všech podmínek stanovených v čl. 107 odst. 1 SFEU. Je tedy stanoveno, že aby bylo možno opatření kvalifikovat jako státní podporu ve smyslu tohoto 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 svého příjemce a začtvrté musí narušovat nebo hrozit narušením hospodářské soutěže (viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40 a citovaná judikatura).
- 128 V projednávaném případě přitom, jak vyplývá z prezentace žalobních důvodů, provedené výše v bodech 118 až 125, Nizozemské království a společnosti Starbucks nezpochybňují posouzení, které Komise provedla, pokud jde o první dvě podmínky a čtvrtou podmínku, které je třeba splnit k tomu, aby bylo opatření kvalifikováno jako státní podpora. Nezpochybňují totiž, že za předpokladu, že by Komise prokázala, že předběžná dohoda poskytovala daňové zvýhodnění, představovalo by toto daňové zvýhodnění státní zásah nebo zásah ze státních prostředků, bylo by způsobilé ovlivnit obchod mezi členskými státy a narušovalo by nebo hrozilo by narušením hospodářské soutěže. Cílem prvních čtyř žalobních důvodů vznesených ve věci T-760/15 je v podstatě zpochybnit konstatování Komise, že předběžná dohoda poskytuje SMBV selektivní výhodu.
- 129 Dále je, pokud jde o prokazování selektivní výhody, třeba poukázat na to, že přístup Komise, který spočívá v současném přezkumu kritéria existence výhody a kritéria selektivity, není sám o sobě nesprávný, jelikož jsou posuzovány jak výhoda, tak selektivita. Tribunál nicméně považuje za vhodné nejprve přezkoumat, zda Komise mohla právem dospět k závěru, že existuje výhoda, před tím, než případně posoudí otázku, zda měla být tato výhoda považována za selektivní.
- 130 Následně je třeba zanalyzovat argumenty Nizozemského království a společnosti Starbucks, které se týkají neexistence výhody ve smyslu článku 107 SFEU, která byla podle Komise přiznána společnosti SMBV.

C. K existenci zásady obvyklých tržních podmínek v oblasti kontroly státních podpor a k dodržení zásady daňové autonomie členských států

- 131 V druhém žalobním důvodu Nizozemské království tvrdí, že se Komise dopustila pochybení, jelikož identifikovala zásadu obvyklých tržních podmínek, která je podle ní vlastní unijnímu právu, a označila ji za kritérium podstatné pro posouzení existence státní podpory. Společnosti Starbucks v podstatě v druhé části svého prvního žalobního důvodu vznáší tytéž výtky.
- 132 Nizozemské království zaprvé tvrdí, že rozsudek ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), ze kterého Komise za účelem identifikace zásady obvyklých tržních podmínek vlastní unijnímu právu vychází, neumožňuje učinit závěr, že taková zásada existuje. Mimoto Komise neuvedla důvody, na jejichž základě určila, že zásada obvyklých tržních podmínek v unijním právu existuje, ani neupřesnila obsah této zásady. Společnosti Starbucks dodávají, že bez ohledu na skutečnost, že dodržování článku 107 SFEU skutečně představuje omezení daňové autonomie členských států, Komise překročila pravomoci, které jí jsou článkem 107 SFEU svěřeny. Společnosti Starbucks Komisi vytýkají, že pod záminkou zásady rovného zacházení nahradila pravidla nizozemského daňového práva zásadou v oblasti převodních cen, kterou samostatně rozvinula, a stanovila tak hmotněprávní pravidla daňového práva.

- 133 Zadruhé Nizozemské království tvrdí, že Komise nemohla předběžnou dohodu posoudit z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek vlastní unijnímu právu, neboť pro účely kontroly státních podpor jsou relevantní pouze právní předpisy a právní úprava dotyčného členského státu. Konkrétně Nizozemské království tvrdí, že existence výhody mohla být zkoumána výlučně z hlediska nákladů, které rozpočet podniku obvykle zatěžují podle vnitrostátního práva, a nikoliv z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek vlastní unijnímu právu. Společnosti Starbucks mimoto dodávají, že Komise nezohlednila nizozemské právo, a dokonce svou argumentaci založila na nejednotných, ba i protichůdných úvahách o nizozemských pravidlech upravujících převodní ceny.
- 134 Irsko nejprve dodává, že Komise, která měla povinnost určit, zda byla učiněna výjimka, nesrovnala situaci, ve které se nacházela skupina Starbucks, se situací jiného daňového poplatníka a pouze se snažila uplatnit zásadu obvyklých tržních podmínek. Dále tvrdí, že Komise nemůže vyžadovat použití pravidel, která nikdy nebyla začleněna do vnitrostátního systému. Připuštění zásady rovného zacházení v oblasti daní by tak narušilo autonomii a svrchovanost členských států. Konečně Irsko tvrdí, že rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416) neidentifikoval zásadu obvyklých tržních podmínek vlastní unijnímu právu, jelikož v této věci byla zásada obvyklých tržních podmínek součástí belgického práva, a dále proto, že rozsudek odkazuje na pokyny OECD, které byly do belgického vnitrostátního práva začleněny.
- 135 Komise s těmito argumenty nesouhlasí. Tvrdí zejména, že přezkoumala existenci selektivní výhody z hlediska referenčního rámce vycházejícího z vnitrostátního práva, a nikoliv z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek. Z napadeného rozhodnutí totiž dle Komise jasně vyplývá, že existence výhody byla analyzována srovnáním s daňovým zatížením, které měla společnost SMBV nést za normálních okolností na základě běžného systému nizozemské daně z příjmu právnických osob.
- 136 V rámci tohoto žalobního důvodu tedy Nizozemské království a společnosti Starbucks Komisi v podstatě vytýkají, že v rozporu s daňovou autonomií členských států identifikovala zásadu obvyklých tržních podmínek vlastní unijnímu právu a přezkoumala předběžnou dohodu pouze s ohledem na tuto zásadu, aniž zohlednila nizozemské právo.
- 137 Především je třeba poukázat na to, že, jak vyplývá zejména z bodů 252, 267 a 408 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je přezkum z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komise a Komisí v napadeném rozhodnutí, součástí její hlavní analýzy selektivní výhody. Jak bylo uvedeno výše v bodě 35, spočívá tato hlavní analýza ve zkoumání toho, zda předběžná dohoda činí výjimku z obecného systému nizozemské daně z příjmu právnických osob. V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že Komise v bodech 232 až 244 odůvodnění napadeného rozhodnutí předběžně uvedla, že cílem obecného nizozemského systému daně z příjmu právnických osob je zdanit zisky všech společností, jež jsou usazeny v Nizozemsku, bez ohledu na to, zda jsou integrované, či nikoli, a že tyto dva druhy společností se s ohledem na tento cíl nacházejí v obdobné skutkové a právní situaci.
- 138 Pokud jde o definici zásady obvyklých tržních podmínek, Komise v bodech 258 a 261 odůvodnění napadeného rozhodnutí potvrdila, že podle této zásady musí být transakce v rámci skupiny odměňovány stejně, jako kdyby byly sjednány mezi nezávislými podniky. V bodě 262 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dodala, že cílem uvedené zásady je zajistit, aby s transakcemi uvnitř skupiny bylo pro daňové účely zacházeno s ohledem na výši zisku, který by byl realizován, kdyby transakci uzavřely nezávislé podniky. Komise ostatně na jednání tvrdila, že je zásada obvyklých tržních podmínek podle ní nástrojem pro posouzení výše cen transakcí uvnitř skupiny, což Tribunál zaznamenal do protokolu z jednání.
- 139 Pokud jde o právní povahu zásady obvyklých tržních podmínek, Komise měla v bodě 264 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že tato zásada nutně tvoří součást posouzení daňových opatření přijatých ve prospěch společností ve skupině, které provádí Komise na základě článku 107 SFEU, a to nezávisle na tom, zda členský stát začlenil tuto zásadu do svého vnitrostátního právního systému, či nikoli. Upřesnila, že zásada obvyklých tržních podmínek, kterou použila, je obecnou zásadou rovného přístupu

v oblasti zdanění spadající do působnosti článku 107 SFEU. Francouzské znění napadeného rozhodnutí v této souvislosti zmiňuje „*principe de traitement équitable*“ („zásada spravedlivého zacházení“), což je chybný překlad výrazu „*principe d'égalité de traitement*“ („zásada rovného zacházení“). Komise toto zjištění založila na rozsudku ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), který se týkal daňového systému koordinačních center v Belgii a ve kterém měl Soudní dvůr za to, že metoda výpočtu zdanitelného zisku stanovená tímto systémem poskytuje uvedeným centrům selektivní výhodu. Konkrétně se Komise odvolává na bod 96 uvedeného rozsudku, ve kterém Soudní dvůr konstatoval, že metoda vyměřování zdanitelných příjmů uvedených center „způsobuje, že účtované ceny se nepadobají cenám, které by se uplatnily za podmínek volné hospodářské soutěže“.

- 140 Pokud jde o uplatnění zásady obvyklých tržních podmínek, Komise v bodě 263 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že pro posouzení, zda Nizozemské království poskytlo společnosti SMBV selektivní výhodu, tak musí ověřit, zda se metoda, kterou prostřednictvím předběžné dohody nizozemská daňová správa odsouhlasila pro stanovení zdanitelných zisků společnosti SMBV v Nizozemsku, odchyluje od metody, která poskytovala spolehlivý odhad výsledku založeného na trhu, a tudíž výsledku za obvyklých tržních podmínek. V bodě 264 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dodala, že zásadu obvyklých tržních podmínek použila, aby určila, zda zdanitelné zisky společnosti, jež je součástí skupiny, byly pro účely stanovení daně z příjmu právnických osob vyměřeny za použití metody, která se blížila tržním podmínkám, takže s touto společností nebylo v rámci obecného systému daně z příjmů právnických osob zacházeno příznivěji než s neintegrovanými společnostmi, jejichž zdanitelné zisky byly určovány trhem.
- 141 Je tedy třeba zkoumat, zda Komise mohla dotčené opatření analyzovat z hlediska zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí a shrnuta výše v bodech 138 až 140, jež spočívá v ověření, zda jsou transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány za tržních podmínek.
- 142 Podle ustálené judikatury sice přímé daně v současném stadiu vývoje unijního práva spadají do pravomoci členských států, ty však musejí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, *Komise v. Španělsko*, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 47 a citovaná judikatura). Zásahy členských států v oblasti přímých daní tak i v případě, že se týkají otázek, které nebyly předmětem harmonizace v Unii, nejsou vyloučeny z působnosti právních předpisů týkajících se kontroly státních podpor.
- 143 Z toho vyplývá, že Komise může kvalifikovat daňové opatření jako státní podporu, za předpokladu, že by byly splněny podmínky pro takovou kvalifikaci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. července 1974, *Itálie v. Komise*, 173/73, EU:C:1974:71, bod 28, a ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise*, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81). Členské státy totiž musí vykonávat svou pravomoc v daňové oblasti v souladu s právem Unie (rozsudek ze dne 3. června 2010, *Komise v. Španělsko*, C-487/08, EU:C:2010:310, bod 37). V důsledku toho nesmí členské státy v tomto kontextu přijmout jakékoli opatření, které by mohlo představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.
- 144 Pokud je o podmínku, podle které musí dotčené opatření poskytovat hospodářskou výhodu, je nutné připomenout, že podle ustálené judikatury jsou za státní podpory považovány zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musejí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce za obvyklých tržních podmínek nezískal (viz rozsudek ze dne 2. září 2010, *Komise v. Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 40 a citovaná judikatura; rozsudek ze dne 9. října 2014, *Ministerio de Defensa a Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

- 145 Konkrétně tedy opatření, kterým veřejné orgány přiznávají určitým podnikům výhodnější daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudek ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14; viz rovněž rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 46 a citovaná judikatura).
- 146 V případech daňových opatření může být samotná existence zvýhodnění zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „běžnému“ zdanění (rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56). Takové opatření tudíž poskytuje svému příjemci hospodářskou výhodu, jelikož snižuje náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku, a tudíž aniž je dotací v užším slova smyslu, má tutéž povahu a stejné účinky (rozsudek ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22).
- 147 Za účelem určení, zda existuje daňové zvýhodnění, je tudíž třeba situaci příjemce, která nastala v důsledku uplatnění dotčeného opatření, porovnat se situací, ve které by se příjemce nacházel, kdyby dotčené opatření neexistovalo (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Cellnex Telecom a Telecom Castilla-La Mancha v. Komise, C-91/17 P a C-92/17 P, nezveřejněný, EU:C:2018:284, bod 114) a byla by tak uplatněna běžná pravidla zdanění.
- 148 V souvislosti s vymezením daňové situace integrované společnosti, která je součástí skupiny podniků, je nejprve třeba poukázat na to, že ceny transakcí společnosti uvnitř skupiny nejsou stanovovány za tržních podmínek. Tyto ceny jsou totiž dohodnuty mezi společnostmi, které jsou součástí téže skupiny, takže nepodléhají působení tržních sil.
- 149 Přitom v případě, že vnitrostátní daňové právo pro účely povinnosti k dani z příjmu právnických osob nerozlišuje mezi integrovanými podniky a samostatnými podniky, zamýšlí zdanit zisk plynoucí z hospodářské činnosti takového integrovaného podniku tak, jako by plynul z transakcí uskutečňovaných za ceny tržní. Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že v případě, že Komise v rámci pravomoci, kterou jí přiznává čl. 107 odst. 1 SFEU, přezkoumává daňové opatření, které bylo poskytnuto takovému integrovanému podniku, může porovnat daňové zatížení takového integrovaného podniku, které je způsobeno uplatněním uvedeného daňového opatření, s daňovým zatížením vyplývajícím z uplatnění běžných pravidel zdanění vnitrostátního práva podniku ve srovnatelné skutkové situaci, který své činnosti vykonává za tržních podmínek.
- 150 Ostatně tyto závěry jsou, jak Komise správně uvedla v napadeném rozhodnutí, potvrzeny rozsudkem ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), který se týkal belgického daňového práva, které stanovilo, že s integrovanými a nezávislými podniky má být zacházeno stejně. Soudní dvůr totiž v bodě 95 tohoto rozsudku uznal, že je nutné odchýlný režim podpor porovnat s režimem „obecného práva, jenž je založen na rozdílu mezi zisky a náklady podniku vykonávající[ho] své činnosti za podmínek volné hospodářské soutěže“.
- 151 Pokud vnitrostátní orgány v tomto rámci prostřednictvím daňového opatření, které bylo poskytnuto integrované společnosti, odsouhlasily určitou výši cen transakcí uvnitř skupiny, čl. 107 odst. 1 SFEU Komisi umožňuje přezkoumat, zda tato cena odpovídá ceně, která by se uplatnila za tržních podmínek, aby tak ověřila, zda v důsledku uvedeného opatření nebyly sníženy náklady, které obvykle zatěžují rozpočet dotčeného podniku, a tomuto podniku tedy nebyla poskytnuta výhoda ve smyslu uvedeného článku. Zásada obvyklých tržních podmínek, jak ji Komise popsala v napadeném rozhodnutí, tak představuje nástroj, který umožňuje toto ověření provést v rámci výkonu pravomocí Komise podle čl. 107 odst. 1 SFEU. Komise ostatně v bodě 261 odůvodnění napadeného rozhodnutí právem upřesnila, že zásada obvyklých tržních podmínek slouží jakožto „[referenční] měřítko“ pro určení, zda byla integrované společnosti na základě daňového opatření, které určuje její převodní ceny, poskytnuta výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

- 152 Mimoto je třeba upřesnit, že Komise v případě, kdy tento nástroj použije, aby tak přezkoumala, zda zdanitelný zisk integrovaného podniku při uplatnění daňového opatření odpovídá spolehlivému odhadu zdanitelného zisku, kterého by bylo dosaženo za tržních podmínek, může učinit závěr, že byla poskytnuta výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pouze za podmínky, že rozdíl mezi dvěma srovnávacími hledisky jde nad rámec nepřesností, které jsou vlastní metodě, jež byla za účelem dosažení uvedeného odhadu použita.
- 153 V projednávaném případě se předběžná dohoda týká stanovení zdanitelného zisku společnosti SMBV na základě zákona o dani z příjmu právnických osob, který nezávisle na tom, zda musí být běžná pravidla zdanění definována široce nebo úzce, směřuje k tomu, aby integrované podniky a nezávislé podniky v Nizozemsku byly, co se daně z příjmu právnických osob týče, zdaňovány stejným způsobem. Komise tedy mohla ověřit, zda byl zdanitelný zisk společnosti SMBV podle předběžné dohody nižší, než by byla daňová zátěž této společnosti v případě, že by předběžná dohoda neexistovala a byla by použita běžná pravidla zdanění podle nizozemského práva. Vzhledem k tomu, že společnost SMBV je integrovaným podnikem a cílem zákona o dani z příjmu právnických osob je zdanit zisk, kterého bylo dosaženo z hospodářské činnosti takového integrovaného podniku, tak, jako kdyby byl získán z transakcí uskutečněných za tržní ceny, je třeba v rámci přezkumu předběžné dohody porovnat zdanitelný zisk společnosti SMBV, který byl určen za použití předběžné dohody, se situací, ve které by se v případě uplatnění běžných pravidel zdanění dle nizozemského práva nacházel podnik ve srovnatelné skutkové situaci a vykonávající své činnosti v podmínkách volné hospodářské soutěže. Pokud předběžná dohoda v tomto rámci stanovila určitou výši cen transakcí uvnitř skupiny, je třeba zkontrolovat, zda tyto ceny odpovídají cenám, které by byly uplatňovány v tržních podmínkách.
- 154 V této souvislosti je třeba upřesnit, že pokud jde o přezkum otázky, zda integrovaný podnik získal výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, nelze Komisi vytýkat, že za účelem přezkumu úrovně převodních cen, které jsou součástí sporného opatření, transakce nebo několika úzce souvisejících transakcí, použila metodu stanovení převodních cen, kterou v projednávaném případě považuje za vhodnou. Komisi nicméně přísluší, aby svou volbu metody odůvodnila.
- 155 I když Komise právem podotkla, že nemůže být formálně vázána pokyny OECD, nic to nemění na tom, že tyto pokyny vycházejí z prací skupin odborníků, odrážejí konsensus, kterého bylo, co se převodních cen týče, dosaženo v mezinárodním měřítku, a proto mají, jak Komise uznala v bodě 66 odůvodnění napadeného rozhodnutí, nepochybný praktický význam při výkladu otázek týkajících se převodních cen.
- 156 Komise se tedy právem domnívala, že v rámci své analýzy podle čl. 107 odst. 1 SFEU mohla přezkoumat, zda byly transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány za tržních podmínek. Toto zjištění není zpochybněno dalšími argumenty Nizozemského království a společností Starbucks.
- 157 Zprvce, pokud jde o argument Nizozemského království, podle kterého Komise neupřesnila obsah zásady obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, stačí připomenout, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se jedná o nástroj umožňující přezkoumat, zda jsou transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány mezi nezávislými podniky (viz bod 138 výše). Tento argument je tedy třeba odmítnout.
- 158 Zadruhé musí být tento argument Nizozemského království a společností Starbucks odmítnut v rozsahu, v němž tvrdí, že zásada obvyklých tržních podmínek, jak ji Komise popsala v napadeném rozhodnutí, Komisi umožňuje, aby sama stanovila zdanitelný zisk podniku, což má dle jejich názoru za následek skrytou harmonizaci v oblasti přímých daní, která je v rozporu s daňovou autonomií členských států.

- 159 Ačkoli při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti náleží stanovení základů daně a rozdělení daňového zatížení na různé výrobní faktory a různá hospodářská odvětví do pravomoci členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97), neznamená to totiž, že je každé daňové opatření, které ovlivňuje zejména základ daně zohledňovaný daňovými orgány, vyňato z působnosti článku 107 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104). Z toho vyplývá, že Komise v této fázi vývoje unijního práva nemá pravomoc, která by jí umožňovala nezávisle a bez ohledu na vnitrostátní daňová pravidla vymezit takzvané „běžné“ zdanění integrovaného podniku. Nicméně ačkoli je takzvané „běžné“ zdanění stanoveno vnitrostátními daňovými pravidly a existence výhody musí být prokázána ve vztahu k těmto pravidlům, nemění to nic na tom, že pokud tato vnitrostátní pravidla stanoví, že příjmy samostatných společností a integrovaných společností jsou zdaňovány za stejných podmínek, umožňuje čl. 107 odst. 1 SFEU Komisi přezkoumat, zda úroveň cen transakcí uvnitř skupiny, kterou vnitrostátní orgány odsouhlasily pro stanovení základu daně integrovaného podniku, odpovídá úrovni cen transakce, která by byla sjednána za tržních podmínek.
- 160 A tudíž když Komise zkoumá, jestli metoda, která byla schválena v rámci vnitrostátního daňového opatření, vede k výsledku, který byl stanoven v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, jak byla vymezena výše v bodě 137, zda nepřekračuje své pravomoci.
- 161 Zatřetí je v rozsahu, v němž Nizozemské království tvrdí, že Komise neuvedla žádný právní základ zásady obvyklých tržních podmínek, třeba poukázat na to, že Komise v bodech 264 a 265 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, existuje nezávisle na začlenění takové zásady do vnitrostátního právního systému. Rovněž upřesnila, že nezkoumala, zda je předběžná dohoda v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek stanovenou v článku 8b zákona o dani z příjmu právnických osob nebo ve výnosu o převodních cenách, které zásadu obvyklých tržních podmínek začleňují do nizozemského práva. Komise stejně tak tvrdila, že je zásada obvyklých tržních podmínek, kterou použila, odlišná od zásady zakotvené v článku 9 vzorové úmluvy OECD o daních z příjmu a majetku.
- 162 Komise však rovněž v bodě 264 odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnila, že zásada obvyklých tržních podmínek je nutně nedílnou součástí přezkumu daňových opatření přijatých ve prospěch společností skupiny na základě čl. 107 odst. 1 SFEU a že zásada obvyklých tržních podmínek je obecnou zásadou rovného zacházení v oblasti zdanění, která spadá do působnosti článku 107 SFEU.
- 163 Z napadeného rozhodnutí tedy vyplývá, že zásada obvyklých tržních podmínek, jak ji popisuje Komise, je nástroj, který je právem používán v rámci přezkumu prováděného na základě čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 164 Komise na jednání zejména tvrdila, že zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, sice není součástí unijního práva, ani práva mezinárodního, ale je vlastní běžnému systému zdanění, jak je stanoven vnitrostátním právem. Komise tak má za to, že pokud členský stát v rámci svého vnitrostátního daňového systému zvolí přístup samostatného právního subjektu, podle kterého se daňové právo váže na právní subjekty, a nikoli na subjekty hospodářské, zásada obvyklých tržních podmínek z tohoto přístupu, který je v dotčeném členském státě závazný, nutně vyplývá, nezávisle na tom, zda zásada obvyklých tržních podmínek byla do vnitrostátního práva začleněna výslovně nebo implicitně.
- 165 V tomto ohledu Nizozemské království a společnosti Starbucks na jednání uvedly, že Komise prostřednictvím těchto tvrzení zřejmě změnila své stanovisko, pokud jde o zásadu obvyklých tržních podmínek, jak je popsána v napadeném rozhodnutí. Nicméně i kdyby se výklad, který předkládají Nizozemské království a společnosti Starbucks, potvrdil, je třeba poukázat na to, že Komise v každém

případě ve fázi jednání nemůže změnit právní základ zásady obvyklých tržních podmínek, jak ho uvedla v napadeném rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. června 1998, *British Airways a další v. Komise*, T-371/94 a T-394/94, EU:T:1998:140, bod 116).

- 166 V každém případě je třeba konstatovat, že upřesnění, které Komise poskytla na jednání, nezpochybňuje zjištění uvedené výše v bodě 156, podle kterého z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se zásada obvyklých tržních podmínek uplatní v rámci přezkumu podle čl. 107 odst. 1 SFEU. Ze všech písemností Nizozemského království a společnosti Starbucks ostatně vyplývá, že napadenému rozhodnutí správně porozuměly v tom smyslu, že se zásada obvyklých tržních podmínek, jak je popsána Komisí v napadeném rozhodnutí, uplatní v rámci přezkumu vnitrostátního daňového opatření na základě čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 167 Začtvrté Nizozemské království a Irsko v podstatě tvrdí, že Komise v napadeném rozhodnutí neoprávněně potvrdila existenci obecné zásady rovného zacházení pro účely daně z příjmu integrovaných a neintegrovaných podniků.
- 168 Komise zajisté v bodě 264 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že zásada obvyklých tržních podmínek je obecnou zásadou rovného zacházení v oblasti zdanění, která spadá do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU. Taková formulace však nesmí být vytrhována z kontextu a nemůže být vykládána v tom smyslu, že Komise potvrdila, že existuje obecná zásada rovného zacházení v oblasti zdanění, která je vlastní čl. 107 odst. 1 SFEU, což by uvedenému článku přiznávalo příliš širokou působnost.
- 169 Každopádně z bodů 258 až 267 napadeného rozhodnutí, a zejména z bodů 262 a 265 tohoto rozhodnutí, implicitně, ale nutně vyplývá, že Komise zásadu obvyklých tržních podmínek, jak ji popsala v napadeném rozhodnutí, pojímala pouze jako nástroj, který jí umožňoval přezkoumat, zda jsou transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány mezi nezávislými podniky. Argument Nizozemského království a Irska nemůže zpochybnit zjištění uvedené výše v bodech 147 až 156, podle kterého Komise mohla v rámci své analýzy provedené na základě čl. 107 odst. 1 SFEU přezkoumat, zda byly transakce uvnitř skupiny odměňovány tak, jako kdyby byly sjednány za tržních podmínek.
- 170 Příslušný argument Nizozemského království a Irska je tudíž třeba odmítnout.
- 171 Zapáté Nizozemské království a společnosti Starbucks tvrdí, že Komise provedla posouzení ve světle zásady obvyklých tržních podmínek, ale nepřezkoumala otázku existence výhody z hlediska vnitrostátního daňového práva. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že z bodů 267, 341, 415 a 416 odůvodnění napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že Komise provedla svůj přezkum existence výhody z hlediska obecného nizozemského systému zdaňování příjmů právnických osob. Skutečnost, zda byl tento přezkum stížen pochybením, je třeba ověřit v rámci zvláštního přezkumu šesti směrů úvah, a případně přezkumu argumentace z hlediska omezeného referenčního rámce.
- 172 Na základě výše uvedeného je třeba zamítnout druhý žalobní důvod ve věci T-760/15 a druhou část prvního žalobního důvodu ve věci T-636/16, podle kterých se Komise dopustila pochybení, jelikož označila zásadu obvyklých tržních podmínek za kritérium pro posouzení existence státní podpory. Opodstatněnost každého směru úvah uvedeného v napadeném rozhodnutí (viz body 53 a 54 výše) je tedy třeba analyzovat ve světle úvah uvedených výše v bodech 137 až 170.

D. Ke zpochybnění hlavní argumentace týkající se existence daňového zvýhodnění ve prospěch společnosti SMBV (body 275 až 361 odůvodnění napadeného rozhodnutí)

1. K volbě transakční metody čistého rozpětí v projednávané věci a k opomenutí přezkoumat transakce uvnitř skupiny, pro které bylo o předběžnou dohodu ve skutečnosti požádáno (první směr úvah)

- 173 První část třetího žalobního důvodu ve věci T-760/15, jakož i třetí část prvního žalobního důvodu a první a druhá část druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 se týkají analýzy, kterou Komise provedla v napadeném rozhodnutí a podle které zpráva o stanovení převodních cen neidentifikovala ani neanalyzovala transakci, pro kterou byla cena v předběžné dohodě ve skutečnosti stanovena, tj. licenční poplatek, a podle níž dále měla být namísto transakční metody čistého rozpětí uplatněné za účelem stanovení čistého zisku z výrobních a distribučních činností použita metoda CUP za účelem stanovení výše licenčního poplatku. Tyto dvě výtky, které byly vůči předběžné dohodě vzneseny jako primární otázka, předcházejí konkrétní analýze Komise, podle které měl být licenční poplatek, který společnost SMBV platila společnosti Alki, roven nule, a podle které byla úroveň cen zelených kávových zrn od roku 2011 příliš vysoká, což jsou otázky, které budou přezkoumány níže v bodech 217 až 404.
- 174 V první části třetího žalobního důvodu ve věci T-760/15 Nizozemské království zpochybňuje argument Komise, podle kterého transakční metoda čistého rozpětí neumožňuje přezkoumat a jasně posoudit, zda je licenční poplatek v souladu s obvyklými tržními podmínkami. Tvrdí, že tento argument je nesprávný a nemůže zpochybnit správnost volby transakční metody čistého rozpětí v projednávané věci.
- 175 Zprvu Nizozemské království tvrdí, že z napadeného rozhodnutí patrně vyplývá, že Komise učinila z metody stanovení převodních cen cíl sám o sobě, ačkoli je tato metoda dle Nizozemského království pouze prostředkem ke zjištění, zda jsou podmínky transakcí uvnitř skupiny v souladu s obvyklými tržními podmínkami. Pokud by však zvolená metoda vedla k výsledku, který by byl v souladu s obvyklými tržními podmínkami, Komise by dle žalobce tento výsledek nemohla zpochybnit z důvodu, že licenční poplatek a přírážka, která se uplatňovala na cenu při opětovném prodeji zelených zrn, nebyly jednotlivě posouzeny. Podle Nizozemského království navíc Komise nemohla mít za to, že pokyny OECD upřednostňují používání tradičních metod, jako je metoda CUP, před používáním transakčních metod, jako je transakční metoda čistého rozpětí. Z bodu 2 výnosu o převodních cenách, jakož i z odstavce 4.9 pokynů OECD ve znění z roku 1995 naopak dle Nizozemského království vyplývá, že si osoba povinná k dani může zvolit metodu stanovení převodních cen, vede-li zvolená metoda k výsledku za obvyklých tržních podmínek.
- 176 Zadruhé má Nizozemské království za to, že na rozdíl od toho, co Komise tvrdí v napadeném rozhodnutí, jsou jedinými transakcemi, na něž se předběžná dohoda vztahuje, pražení kávových zrn a poskytování logistických a administrativních služeb na účet společnosti Alki. Cílem předběžné dohody dle Nizozemského království není určit, zda je licenční poplatek v souladu s obvyklými tržními podmínkami. Nizozemské království kromě toho upozorňuje na to, že Komise v napadeném rozhodnutí nevysvětluje důvody, které ji vedly k domněnce, že o předběžnou dohodu bylo požádáno a byla uzavřena pro smlouvu o licenci a licenční poplatek.
- 177 Zatřetí Nizozemské království tvrdí, že transakční metoda čistého rozpětí byla v projednávaném případě nejvhodnější. Nizozemské království je toho názoru, že hlavním důvodem volby této metody byla skutečnost, že neexistovaly obdobné nezávislé vnější nebo vnitřní transakce, které jsou pro použití metody CUP nezbytné a s nimiž by bylo možné porovnat transakce mezi společností Alki a společností SMBV, a tudíž i odměnu, která s nimi byla spojena. Podle Nizozemského království naopak transakční

metodu čistého rozpětí bylo v případě společnosti SMBV možné uplatnit z důvodu, že informace o provozním zisku podniků, které byly z hlediska jejich funkce, tj. pražení kávových zrn, srovnatelné se společnostmi SMBV, byly skutečně dostupné.

- 178 Ve třetí části prvního žalobního důvodu a ve druhé části druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 společnost Starbucks tvrdí, že transakční metoda čistého rozpětí je v projednávané věci nejvhodnější metodou pro výpočet převodních cen a že Komise nemohla tuto metodu odmítnout z důvodů, které uvedla v napadeném rozhodnutí. Podle společnosti Starbucks je vzhledem k tomu, že transakční metoda čistého rozpětí byla řádně použita za účelem výpočtu odměny společnosti SMBV za obvyklých tržních podmínek, zbytečně odděleně přezkoumávat platby licenčního poplatku, které provedla společnost SMBV, jelikož tyto platby nemohly mít vliv na její odměnu, která byla vypočtena na základě posledně uvedené metody.
- 179 Konkrétně společnost Starbucks zaprvé tvrdí, že tvrzení Komise, podle kterého existuje striktní pravidlo ve prospěch používání metody CUP, nemá žádný základ ani v nizozemském daňovém právu, ani v pokynech OECD. Navíc mají společnost Starbucks za to, že použití odlišné metody v oblasti převodních cen nemá samo o sobě za následek snížení částky splatné daně, jelikož se všechny metody snaží dosáhnout přidělování zisku, které odráží převodní ceny za obvyklých tržních podmínek. Skutečnost, že Komise tvrdí, že došlo k metodologickému pochybení, dle společnosti Starbucks nestačí k prokázání existence výhody.
- 180 Zadruhé Komise podle společnosti Starbucks porovnála cenu zelené kávy a licenční poplatek s „řízenými“ transakcemi (uvnitř skupiny) v rozporu s nizozemským daňovým právem. Společnost Starbucks přitom dle svého tvrzení zvolila transakční metodu čistého rozpětí z důvodu, že smlouva o pražení kombinovala různé transakce uvnitř skupiny, kterými byly společnosti SMBV svěřeny rutinní činnosti s nízkým rizikem, totiž činnosti pražení a balení kávy, jakož i činnosti administrativní a logistické podpory.
- 181 Zatřetí společnost Starbucks namítají, že napadené rozhodnutí neobsahuje žádný argument, který by tvrdil, že pouhé neprovedení identifikace a analýzy transakcí uvnitř skupiny společnosti SMBV postačuje k prokázání existence výhody, a dále že tento argument byl poprvé vznesen v žalobní odpovědi ve věci T-636/16, a je tedy nepřípustný.
- 182 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.
- 183 Zaprvé Komise vysvětluje, že nikde v napadeném rozhodnutí nestanovuje striktní pravidlo ve prospěch použití metody CUP spíše než jiné metody stanovení převodních cen, ale že dle jejího názoru musí být nejspolehlivější metoda zvolena v závislosti na okolnostech věci. Komise dle svého názoru nejprve konstatovala, že předběžná dohoda byla požadována a přiznána za účelem stanovení ceny smlouvy o licenci k používání duševního vlastnictví uzavřené mezi společnostmi SMBV a společností Alki, a následně učinila závěr, že jelikož bylo možné stanovit cenu srovnatelnou s cenou této transakce, bylo v projednávaném případě vhodnější použít metodu CUP spíše než transakční metodu čistého rozpětí. Komise tvrdí, že za tímto účelem vycházela z instrukcí stanovených v pokynech OECD.
- 184 Zadruhé Komise tvrdí, že metoda, jež byla v předběžné dohodě schválena pro stanovení výše licenčního poplatku, prostřednictvím kterého společnost SMBV platila společnosti Alki zbývající zisk z prodeje pražených zrn a nekávových produktů, nemůže vést k výsledku, který bude v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Podle Komise měl totiž daňový poradce vzhledem k tomu, že existovaly srovnatelné transakce, které umožňovaly odhadnout hodnotu licenčního poplatku, za účelem vymezení ceny licenčního poplatku, kterou měla společnost SMBV hradit společnosti Alki, což je transakce, pro kterou bylo dle Komise o předběžnou dohodu ve skutečnosti požádáno a pro kterou byla přiznána, použít metodu CUP. Navíc ceny, které společnost SCTC účtovala společnosti SMBV za zelená kávová zrna, měly dle názoru Komise rovněž být podrobeny analýze převodních cen. Komise poukazuje na to, že na rozdíl od toho, co tvrdí Nizozemské království a společnost Starbucks, je stanovení cen

jednotlivých transakcí samotnou podstatou této zásady. Zjištění a analýza řízených transakcí a transakcí na volném trhu tak představuje první nezbytnou fázi posouzení toho, zda převodní ceny odpovídají cenám za obvyklých tržních podmínek.

185 Zatřetí Komise tvrdí, že Nizozemské království nepředložilo důkaz, že transakční metoda čistého rozpětí byla v projednávaném případě vhodnější než metoda CUP. Komise totiž nejprve tvrdí, že znění pokynů OECD z roku 1995, které bylo platné v okamžiku uzavření předběžné dohody, a znění pokynů OECD z roku 2010 upřednostňují tradiční metody založené na transakcích, jako je metoda CUP, před transakčními ziskovými metodami. Podle Komise přitom zvláštní okolnosti, které odůvodňují upřednostnění transakční metody čistého rozpětí před metodou CUP, nejsou přítomny v projednávané věci.

a) Úvodní poznámky

186 Úvodem je třeba poznamenat, že znění předběžné dohody, jak je vyloženo výše v bodech 12 až 16, vyžaduje dvě důležitá upřesnění.

187 Zaprvé je mezi účastníky řízení nesporné, že v předběžné dohodě byla skutečně použita transakční metoda čistého rozpětí. V tomto ohledu Nizozemské království v žalobě ve věci T-760/15 a na jednání upřesnilo, že odkaz, který byl v předběžné dohodě učiněn na metodu nákladů a přírážky, je neodborným použitím tohoto výrazu.

188 Zadruhé účastníci řízení ve svých odpovědích na organizační procesní opatření a na jednání upřesnili, že ve skutečnosti a na rozdíl od toho, co je uvedeno v předběžné dohodě, nebyl licenční poplatek, který byl hrazen společnosti Alki, stanoven na základě rozdílu mezi provozním ziskem, kterého dosáhla společnost SMBV v rámci funkce výroby a distribuce, před odečtením výdajů souvisejících s licenčním poplatkem a odměnou společnosti SMBV, ale na základě rozdílu mezi celkovými příjmy společnosti SMBV a nákladovou základnou této společnosti zvýšenou o její odměnu.

189 Dále je třeba připomenout, že Komise v bodech 272 a 275 až 285 odůvodnění napadeného rozhodnutí, zejména v oddíle 9.2.3.2 nazvaném „Zpráva o stanovení převodních cen nezkoumá transakci uvnitř skupiny, kvůli níž byla ve skutečnosti vyžádána [...] předběžná dohoda“, vyložila svůj první směr úvah, který se týká selektivní výhody.

190 Komise měla na jedné straně v bodech 272, 276 až 279 a 285 odůvodnění napadeného rozhodnutí v podstatě za to, že zpráva o stanovení převodních cen, která byla nizozemskými daňovými orgány přijata v rámci předběžné dohody se společností SMBV, opomněla zjistit nebo zanalyzovat řízené transakce a transakce na volném trhu společnosti SMBV, což je první krok nezbytný pro posouzení souladu převodní ceny s obvyklými tržními podmínkami. Konkrétně měla za to, že transakcí, pro niž bylo o uzavření předběžné dohody ve skutečnosti požádáno, je platba licenčního poplatku za používání práv duševního vlastnictví v oblasti pražení mezi společnostmi Alki SMBV.

191 Na straně druhé Komise v bodech 280 až 284 odůvodnění napadeného rozhodnutí v podstatě tvrdila, že přístup spočívající ve stanovení převodní ceny každé jednotlivé transakce musí dostat přednost před přístupem, který spočívá ve stanovení převodních cen pro určitou funkci jako celek. Jinými slovy, měla Komise za to, že metoda CUP musí mít přednost před transakčními ziskovými metodami, jako je transakční metoda čistého rozpětí. V bodě 285 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdila, že vzhledem k tomu, že analýza odměny za obvyklých tržních podmínek společnosti SMBV byla ve zprávě o stanovení převodních cen provedena na základě chybného výchozího bodu, byla by tato odměna za použití transakční metody čistého rozpětí nutně odhadnuta chybně. Navíc měla Komise za to, že zpráva o stanovení převodních cen měla za účelem stanovení převodních cen v projednávaném případě použít spolehlivé srovnání s dostupnými informacemi o transakcích mezi stranami, jež nebyly ve spojení, které v okamžiku podání žádosti o uzavření předběžné dohody ovládaly skupinu Starbucks.

- ¹⁹² Komise ostatně ve svých písemnostech potvrdila, že první z jejích směrů úvah spočívá v tom, že Nizozemskému království vytýká použití transakční metody čistého rozpětí za účelem stanovení čistého zisku z výrobních a distribučních činností společnosti SMBV namísto metody CUP za účelem stanovení výše licenčního poplatku. Komise totiž tvrdila, že platnost prvního směru úvah nezávisela na závěru, že hodnota licenčního poplatku za obvyklých tržních podmínek byla nulová. Skutečnost, že zpráva o stanovení převodních cen opomněla zjistit nebo zanalyzovala řízené transakce a transakce na volném trhu společnosti SMBV má za následek, že nezbytný první krok pro posouzení toho, zda byly obchodní podmínky, které byly uplatňovány na převodní ceny mezi stranami ve spojení, v souladu s obvyklými tržními podmínkami, nebyl proveden.
- ¹⁹³ Aniž je v této fázi třeba analyzovat výtku společností Starbucks, podle níž napadené rozhodnutí neobsahuje žádný argument, který tvrdí, že pouhá neexistence identifikace a analýzy transakcí v rámci skupiny společnosti SMBV postačuje k prokázání poskytnutí výhody, a podle níž byl tento argument poprvé vznesen v žalobní odpovědi ve věci T-636/16, a je tedy nepřipustný, je třeba zkoumat, zda kritiky, které Komise uvedla v rámci svého prvního směru úvah, umožnily odůvodnit konstatování, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV výhodu z důvodu, že samotná volba metody stanovení převodních cen, která byla navržena ve zprávě o stanovení převodních cen, nevedla ke spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.

b) K důkaznímu břemenu

- ¹⁹⁴ Je třeba připomenout, že v rámci kontroly státních podpor je Komise v zásadě povinna v napadeném rozhodnutí existenci takové podpory prokázat (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. září 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. Komise, T-68/03, EU:T:2007:253, bod 34, a ze dne 25. června 2015, SACE a Sace BT v. Komise, T-305/13, EU:T:2015:435, bod 95). V této souvislosti je Komise povinna provést pečlivý a nestranný přezkum dotyčných opatření, aby měla při přijímání konečného rozhodnutí konstatujícího existenci podpory, a případně i její neslučitelnost nebo protiprávnost, k tomuto účelu co možná nejúplnější a nejspolehlivější poznatky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. září 2010, Komise v. Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90, a ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 63).
- ¹⁹⁵ Naproti tomu členskému státu, který zavedl rozlišování mezi podniky, přísluší prokázat, že je toto rozlišování odůvodněno povahou a systematikou dotčeného systému. Pojem státní podpory totiž nezahrnuje státní opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, a tedy *a priori* selektivní, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy nebo systematiky daňové soustavy, do níž tato opatření patří (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. června 2012, BNP Paribas a BNL v. Komise, C-452/10 P, EU:C:2012:366, body 120 a 121 a citovaná judikatura).
- ¹⁹⁶ Z toho vyplývá, že Komisi v napadeném rozhodnutí příslušelo prokázat, že podmínky existence státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU byly splněny. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že ačkoli je nesporné, že členský stát má při schvalování převodních cen prostor pro uvážení, nemůže tento prostor pro uvážení vést k tomu, že Komise bude zbavena své pravomoci přezkoumávat, zda dotčené převodní ceny nevedou k poskytnutí selektivní výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. V této souvislosti musí Komise zohlednit skutečnost, že jí zásada obvyklých tržních podmínek umožňuje ověřit, zda převodní cena odsouhlasená členským státem odpovídá spolehlivému odhadu výsledku založeného na trhu a zda rozdíl, který byl případně v rámci tohoto přezkumu zjištěn, nejde nad rámec nepřesností, které jsou vlastní metodě, jež byla za účelem dosažení uvedeného odhadu použita.

c) K úrovni přezkumu vykonávaného Tribunálem

- ¹⁹⁷ Pokud jde o míru přezkumu, který Tribunál vykonává v projednávané věci, je třeba poukázat na to, že, jak vyplývá z článku 263 SFEU, je předmětem žaloby na neplatnost kontrola legality aktů přijatých orgány Unie, které jsou v tomto článku vyjmenovány. Cílem ani účinkem analýzy důvodů vznesených

v rámci takové žaloby tudíž není nahradit celkové vyšetřování věci v rámci správního řízení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. září 2010, Komise v. Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, bod 84).

- 198 Pokud jde o oblast státních podpor, je třeba připomenout, že pojem „státní podpora“, jak je definován ve Smlouvě o FEU, má právní povahu a musí být vykládán na základě objektivních skutečností. Z tohoto důvodu musí unijní soud v zásadě a s ohledem jak na konkrétní skutečnosti sporu, o kterém rozhoduje, tak na technickou nebo komplexní povahu posouzení učiněných Komisí, v plném rozsahu přezkoumat, zda opatření spadá do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudky ze dne 4. září 2014, SNCM a Francie v. Corsica Ferries France, C-533/12 P a C-536/12 P, EU:C:2014:2142, bod 15, a ze dne 30. listopadu 2016, Komise v. Francie a Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, bod 87).
- 199 Pokud jde o otázku, zda je metoda stanovení převodních cen integrované společnosti v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, je třeba připomenout, že, jak již bylo uvedeno výše, používá-li Komise tento nástroj v rámci svého posuzování na základě čl. 107 odst. 1 SFEU, musí vzít v úvahu jeho přibližnou povahu. Cílem přezkumu Tribunálu je tedy ověřit, zda pochybení zjištěná v napadeném rozhodnutí, na jejichž základě Komise založila konstatování výhody, jdou nad rámec nepřesností vlastních použití metody, jejímž účelem je dosažení spolehlivého odhadu výsledku založeného na trhu.

d) K opomenutí identifikovat a zanalyzovat licenční poplatek, který společnost SMBV hradila společnosti Alki, v předběžné dohodě

- 200 Pokud jde o zjištění Komise, že zpráva o stanovení převodních cen neidentifikovala ani nezanalyzovala transakci, pro kterou byla ve skutečnosti cena v předběžné dohodě stanovena, je třeba poznamenat, že v bodě 276 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise vysvětlila, že zdanitelný zisk společnosti SMBV byl nižší než zisk, jakého bylo skutečně dosaženo, protože nizozemské daňové orgány souhlasily s tím, aby skutečná úroveň zisku, který společnost SMBV vytvářela v Nizozemsku, byla pro účely daně z příjmů právnických osob snížena o výši licenčního poplatku za duševní vlastnictví v oblasti pražení. Z toho Komise v bodech 277 a 278 odůvodnění napadeného rozhodnutí dovozuje, že licenční poplatek za duševní vlastnictví v oblasti pražení byl transakcí, kvůli níž byla ve skutečnosti vyžádána předběžná dohoda, a že metoda pro určení výše tohoto licenčního poplatku jako proměnné byla transakcí, jejíž převodní cenu ve skutečnosti stanoví předběžná dohoda. Komise měla rovněž za to, že měla být provedena analýza ceny kávových zrn.
- 201 Na jedné straně v tomto ohledu stačí konstatovat, že pouhé nedodržení metodologických pravidel nevede nezbytně ke snížení daňového zatížení. Ještě je třeba, aby Komise prokázala, že metodická pochybení, která v předběžné dohodě zjistila, neumožňují dospět ke spolehlivému odhadu výsledku za obvyklých tržních podmínek, a dále, že tato pochybení vedla ke snížení zdanitelného zisku v porovnání s daňovým zatížením vyplývajícím z uplatnění běžných pravidel vnitrostátního práva podniku, který se nachází ve srovnatelné skutkové situaci jako společnost SMBV a své činnosti vykonává za obvyklých tržních podmínek. Pouhé zjištění metodického pochybení tak v zásadě samo o sobě nestačí k prokázání, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV výhodu, ani tudíž k prokázání existence státní podpory ve smyslu článku 107 SFEU.
- 202 Na straně druhé je třeba připomenout, že cílem různých metod stanovení převodních cen, ať už se jedná o metodu CUP nebo o transakční metodu čistého rozpětí, je stanovit výši zisků, které budou odrážet převodní ceny za obvyklých tržních podmínek, a že v zásadě nelze učinit závěr, že některá z metod neumožňuje spolehlivě odhadnout tržní výsledek.
- 203 Z toho vyplývá, že pouhá skutečnost, že podle Komise ani zpráva o stanovení převodních cen, ani předběžná dohoda neidentifikovaly licenční poplatek jako transakci, jejíž převodní cenu předběžná dohoda ve skutečnosti stanovila, a že nebyla provedena analýza skutečnosti, zda byl licenční poplatek

v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, nestačí k prokázání, že licenční poplatek nebyl skutečně v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Samotné toto zjištění tedy neumožňovalo prokázat, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV výhodu.

- 204 Navíc je třeba poznamenat, že argument Komise, podle kterého zpráva o stanovení převodních cen neidentifikovala licenční poplatek jako transakci, jejíž cena byla v předběžné dohodě ve skutečnosti stanovena, ani tento poplatek neanalyzovala, spočívá na tvrzení, že ve zprávě o stanovení převodních cen se platba licenčního poplatku nepovažuje za proměnnou při vymezení navrhované odměny. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že zpráva o stanovení převodních cen v žádném případě nepomáhá dohodě o licenci, kterou spolu uzavřely společnosti SMBV a Alki. Tato dohoda je totiž zmíněna jak v popisu činnosti skupiny Starbucks v regionu EMEA a v Nizozemsku, tak v grafickém znázornění transakcí v regionu EMEA. Daňový poradce skupiny Starbucks tedy při navrhování odměny společnosti SMBV tyto transakce zohlednil.
- 205 Je tedy třeba vyhovět výtce Nizozemského království a společností Starbucks, podle které se Komise nesprávně domnívala, že skutečnost, že ve zprávě o stanovení převodních cen a v předběžné dohodě nebyla provedena samostatná analýza licenčního poplatku, poskytla společnosti SMBV výhodu.

e) K požadavku upřednostnění metody CUP oproti transakční metodě čistého rozpětí

- 206 Zprv je třeba, pokud jde o tvrzení Komise, že metoda CUP měla být upřednostněna před transakční metodou čistého rozpětí, jelikož byla v projednávaném případě metoda CUP použitelná, upozornit na to, že v projednávaném případě bylo v předběžné dohodě za účelem stanovení provozního rozpětí výrobních a distribučních činností společnosti SMBV odsouhlaseno použití transakční metody čistého rozpětí. V předběžné dohodě byl přitom vysloven souhlas s tím, aby byl licenční poplatek v podstatě určen jako rozdíl mezi provozním ziskem, kterého bylo dosaženo v rámci výrobních a distribučních funkcí, a provozním rozpětím. Z toho vyplývá, že předběžná dohoda přímo nestanoví, že se pro stanovení výše licenčního poplatku, který je definován jako čistě zbytková hodnota, použije metoda stanovení převodních cen.
- 207 Z úvah uvedených výše v bodech 148 až 156 zřejmě vyplývá, že jelikož licenční poplatek je transakcí uvnitř skupiny, jejíž výše byla stanovena v předběžné dohodě, byla Komise oprávněna v rámci své analýzy na základě čl. 107 odst. 1 SFEU za použití metody stanovení převodních cen, kterou v projednávaném případě považovala za vhodnou, přezkoumat, zda byla výše licenčního poplatku stanovena stejně, jako kdyby byla sjednána za tržních podmínek.
- 208 Komise sice v rámci napadeného rozhodnutí tvrdí, že metoda CUP měla být upřednostněna před transakční metodou čistého rozpětí, aby tak mohla být stanovena výše licenčního poplatku za obvyklých tržních podmínek, avšak nebere v úvahu, že v předběžné dohodě nebyla výše licenčního poplatku vyměřena za použití metody stanovení převodních cen, zejména pak transakční metody čistého rozpětí. Naproti tomu byla transakční metoda čistého rozpětí v předběžné dohodě použita za účelem stanovení odměny společnosti SMBV za její výrobní a distribuční činnosti. Tvrzení Komise tak v podstatě kritizuje skutečnost, že transakční metoda čistého rozpětí byla za účelem stanovení odměny společnosti SMBV za její výrobní a distribuční činnosti použita namísto metody CUP, která měla být dle Komise použita za účelem vyměření výše licenčního poplatku.
- 209 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že pro stanovení úrovně cen různých transakcí uvnitř skupiny jsou používány obě metody. Ačkoli Komise tvrdí, že pokyny OECD vyjadřují jistou preferenci používání tradičních metod, jako je metoda CUP, nemůže požadovat přezkum jiné transakce, než je ta, jejíž převodní cena byla stanovena v předběžné dohodě na základě transakční metody čistého rozpětí, pouze z důvodu, že převodní cena této jiné transakce měla být stanovena na základě metody CUP. Pravidlo, kterého se dovolává Komise, umožňuje pouze zvolit vhodnou metodu stanovení

převodních cen pro stejný druh transakcí nebo pro transakce, které spolu úzce souvisejí. Volba metody stanovení převodních cen totiž není cílem sama o sobě, ale je prováděna z hlediska transakce uvnitř skupiny, jejíž cenu za obvyklých tržních podmínek je třeba stanovit, nikoliv obráceně.

- 210 Zadruhé je třeba připomenout, že, jak bylo uvedeno výše v bodech 146 a 147, poskytuje daňové opatření hospodářskou výhodu v případě, že vede ke snížení daňového zatížení oproti daňovému zatížení, které by daný subjekt za běžných okolností musel nést, kdyby uvedené opatření nebylo přijato.
- 211 Jak přitom bylo uvedeno výše v bodě 201, pouhé nedodržení metodologických pravidel nevede nezbytně ke snížení daňového zatížení. Z toho vyplývá, že pouhé zjištění Komise, že došlo k pochybením při volbě nebo použití metody stanovení převodních cen, v zásadě nestačí k prokázání existence výhody.
- 212 Komise nicméně v bodech 275 až 285 odůvodnění napadeného rozhodnutí neuplatňuje žádnou skutečnost, ze které by bylo možné, aniž by bylo provedeno srovnání s výsledkem, který by byl získán na základě metody CUP, vyvodit, že volba transakční metody čistého rozpětí nutně vede k příliš nízkému výsledku. V této souvislosti se totiž Komise v bodě 284 odůvodnění napadeného rozhodnutí omezuje na tvrzení, že daňový poplatník má před tím, než daňové orgány mohou vyhovět žádosti o uzavření předběžné dohody, která vychází z metody stanovení převodních cen, kterou si tento daňový poplatník zvolil, povinnost ověřit, zda tato metoda vede ke spolehlivému odhadu ceny za obvyklých tržních podmínek.
- 213 Navíc je nutno konstatovat, že povinnost, kterou Komise uvádí, spadá do daňového práva, a ačkoli její porušení může mít daňové důsledky, z hlediska státních podpor takové porušení neumožňuje předpokládat, že metoda, kterou si daňový poplatník zvolil, neposkytuje spolehlivý odhad tržního výsledku v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- 214 V zájmu úplnosti je třeba připomenout (viz bod 10 výše), že bod 2 výnosu o převodních cenách stanoví, že nizozemská daňová správa musí přezkum převodních cen vždy provést z hlediska metody, kterou daňový poplatník vybral ke dni transakce. Toto pravidlo je dle výnosu v souladu s bodem 1.68 znění pokynů OECD z roku 1995. Z toho vyplývá, že daňový poplatník si v zásadě může zvolit metodu stanovení převodních cen, pokud vybraná metoda vede u příslušné transakce k výsledku za obvyklých tržních podmínek. Ačkoliv se má za to, že daňový poplatník při volbě metody pro stanovení převodních cen zohledňuje spolehlivost této metody v příslušné situaci, cílem tohoto přístupu není daňového poplatníka přimět k tomu, aby zhodnotil všechny metody a následně zdůvodnil, proč zvolená metoda vede za dotčených podmínek k nejlepšímu výsledku.
- 215 Z toho vyplývá, že v projednávaném případě Komise nemohla mít za to, že metoda CUP musí být v zásadě upřednostněna před transakční metodou čistého rozpětí.
- 216 Je tedy třeba vyhovět výtce Nizozemského království a společností Starbucks, podle které měla Komise nesprávně za to, že volba transakční metody čistého rozpětí v projednávaném případě sama o sobě poskytla společnosti SMBV výhodu, aniž je třeba zkoumat argument společností Starbucks, který zpochybňuje přípustnost některých argumentů předložených Komisí.

2. K otázce, zda licenční poplatek, který společnost SMBV platila společnosti Alki, měl být roven nule (druhý směr úvah)

- 217 Nizozemské království v rámci druhé části třetího žalobního důvodu ve věci T-760/15 poukazuje na to, že Komise nesprávně tvrdí, že odměna, kterou společnost SMBV platila společnosti Alki, měla být rovna nule, z čehož podle Komise vyplývá, že došlo k poskytnutí výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Smlouvy uzavřené mezi skupinou Starbucks a třetími stranami provádějícími pražení

a výrobci odvozených kávových produktů, na kterých se srovnání provedené Komisí zakládá, totiž dle společností Starbucks nelze srovnávat se smluvními ujednáními mezi společností Alki a společností SMBV, založenými na metodě CUP. Nizozemské království se domnívá, že Komise neprokázala, že transakční metoda čistého rozpětí nevedla k výsledku za obvyklých tržních podmínek.

218 V rámci čtvrté části druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 společnosti Starbucks v podstatě tvrdí, že se analýza licenčního poplatku, kterou provedla Komise, opírá téměř výlučně o důkazy, které v dubnu 2008 nebyly dostupné. Dle společností Starbucks navíc Komise v rozporu s nizozemským daňovým právem a pokyny OECD nestanovila rozpětí licenčního poplatku za obvyklých tržních podmínek, ale dospěla k závěru, že má být roven nule. Podobně jako Nizozemské království mají společnosti Starbucks za to, že všichni třetí výrobci, kteří jsou uvedeni v napadeném rozhodnutí a podobně jako společnost SMBV dodávají kávové produkty s ochrannou známkou skupiny Starbucks do prodejen nebo dalším prodejcům, platí značné licenční poplatky za používání duševního vlastnictví skupiny Starbucks v oblasti pražení. Subdodavatelé, kteří na rozdíl od společnosti SMBV zákazníkům takové produkty nedodávají, ale pouze v rámci skupiny Starbucks zajišťují službu pražení, dle společností Starbucks žádný takový poplatek neplatí. Společnosti Starbucks tvrdí, že na rozdíl od toho, co je konstatováno v napadeném rozhodnutí, je hodnota duševního vlastnictví v oblasti pražení vytvářena v případě, kdy jsou kávové produkty s ochrannou známkou skupiny Starbucks prodávány do prodejen a dalším prodejcům, kteří jsou ochotni za tyto produkty zaplatit prémiovou cenu. Společnosti Starbucks navíc tvrdí, že na rozdíl od toho, co konstatuje napadené rozhodnutí, byly činnosti společnosti SMBV v oblasti pražení v posuzovaném období vždy ziskové.

219 Komise s těmito argumenty nesouhlasí.

220 Na jedné straně Komise v podstatě tvrdí, že výši licenčních poplatků v rámci sedmi smluv uvedených v bodě 300 odůvodnění napadeného rozhodnutí porovnála s výší licenčního poplatku smluveného v rámci vztahu mezi společností SMBV a společností Alki. Navíc Komise ve věci T-760/15 vysvětluje, že rovněž vycházela ze smluv uvedených v bodě 303 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a ve věci T-636/16 tvrdí, že z nich v zásadě nevycházela. Komise dodává, že ostatně vycházela z dohod mezi konkurenty skupiny Starbucks a třetími společnostmi provádějícími činnost pražení kávy, uvedenými v bodech 305 až 308 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a dospěla k závěru, že hodnota za obvyklých tržních podmínek licenčního poplatku hrazeného v rámci vztahu mezi společností SMBV a společností Alki měla být rovna nule. Dodává, že v bodech 292 až 298 odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlila důvody, proč měla za to, že tyto transakce představují přímý bod srovnání umožňující stanovit výši licenčního poplatku, který společnost SMBV měla hradit společnosti Alki jako protiplnění za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení.

221 Na straně druhé Komise tvrdí, že nepochybuje, že duševní vlastnictví v oblasti pražení může představovat hodnotu. Hodnota tohoto duševního vlastnictví však dle Komise není využívána před tím, než jsou kávové produkty s ochrannou známkou skupiny Starbucks v prodejnách skupiny Starbucks prodávány konečným zákazníkům. Podle Komise tedy duševní vlastnictví v oblasti pražení nemůže být považováno za zisk společnosti SMBV, za který je třeba hradit licenční poplatek.

a) Úvodní poznámky

222 Je třeba připomenout, že Komise v bodech 286 až 341 odůvodnění napadeného rozhodnutí, které jsou součástí oddílu 9.2.3.3 tohoto rozhodnutí s názvem „Výše licenčního poplatku pro společnost Alki [...] vyplývající z předběžné dohody [...] tržní není [není v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek]“, vyložila svůj druhý směr úvah.

223 Úvodem je třeba učinit dvě poznámky.

- 224 Zprv je třeba poukázat na to, že mezi účastníky řízení je nesporné, že licenční poplatek v nizozemském daňovém právu v zásadě představuje odpočitatelný výdaj. Navíc není zpochybňováno, že vzhledem k tomu, že se jedná o transakci v rámci skupiny Starbucks, je licenční poplatek transakcí uvnitř skupiny. Z bodů 147 až 156 výše vyplývá, že výše takové transakce musí být pro účely stanovení daně z příjmu právnických osob společnosti SMBV posuzována tak, jako by byla stanovována za tržních podmínek.
- 225 Zadruhé je třeba poznamenat, že ačkoli měla Komise za to, že výše licenčního poplatku, který společnost SMBV hradila společnosti Alki, měla být rovna nule, v bodě 310 odůvodnění napadeného rozhodnutí uznala, že know-how v oblasti pražení a křivek pražení může představovat hodnotu. Stejně tak v bodě 126 své žalobní odpovědi ve věci T-636/16 Komise vysvětluje, že nepopírá, že duševní vlastnictví v oblasti pražení může představovat hodnotu.
- 226 Z toho vyplývá, že jedinou otázkou, v níž se účastníci řízení neshodují, je otázka, jaká by byla výše převodní ceny licenčního poplatku, byla-li by stanovena za tržních podmínek.
- 227 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Komise v bodech 286 až 341 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdí, že licenční poplatek, který společnost SMBV hradila společnosti Alki, měl být roven nule. Podle znění napadeného rozhodnutí totiž Komise netvrdí, že výše uvedeného licenčního poplatku měla být nižší než výše licenčního poplatku, který byl schválen v předběžné dohodě, ale tvrdí, že neměl být placen žádný licenční poplatek. Sama Komise tvrdí, že neprovedla žádný odhad rozpětí výše licenčního poplatku z důvodu, že tento poplatek se měl přesně rovnat nule (bod 340 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 228 V napadeném rozhodnutí Komise svou argumentaci, podle které licenční poplatek, který společnost SMBV hradila společnosti Alki, měl být roven nule (bod 318 odůvodnění napadeného rozhodnutí), v podstatě podpořila třemi poznatkami.
- 229 Pokud jde o první poznatek, Komise tvrdila, že proměnlivá povaha licenčního poplatku v období od roku 2006 do roku 2014 je „první znám[ou]“ nasvědčující tomu, že výše této platby nesouvisí s hodnotou duševního vlastnictví v oblasti pražení (bod 289 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Pokud jde o druhý poznatek, Komise tvrdila, že společnost SMBV neměla ve svém vztahu se společností Alki z hodnoty duševního vlastnictví v oblasti pražení žádný prospěch (body 310 až 313 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Pokud jde o třetí poznatek, Komise vysvětlila, že dohody o výrobě, které skupina Starbucks uzavřela s třetími stranami, nepožadovaly za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení žádný licenční poplatek (body 291 až 309 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 230 Komise kromě toho v napadeném rozhodnutí odmítla argumenty, které Nizozemské království a společnost Starbucks vznesly v průběhu správního řízení. Konkrétně měla Komise za to, že licenční poplatek nepředstavuje odměnu za převzetí podnikatelských rizik podniku (body 319 až 332 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a že výše licenčního poplatku nebyla odůvodněna částkami, které společnost Alki na základě dohody o sdílení nákladů platila společností Starbucks US za používání technologie (body 333 až 338 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 231 Následně je zprv třeba stručně vyložit teorii, kterou Komise v napadeném rozhodnutí zastává, pokud jde o funkce společnosti SMBV spjaté s licenčním poplatkem a o příslušná běžná pravidla zdanění. Tyto skutečnosti jsou totiž základem analýzy výše licenčního poplatku, kterou Komise provedla v napadeném rozhodnutí. Zadruhé je třeba zkoumat argument společností Starbucks, podle kterého se analýza licenčních poplatků provedená Komisí nemohla odvolávat na důkazy, které v dubnu roku 2008 nebyly dostupné. Zatřetí je třeba zanalyzovat argumenty Nizozemského království a společností Starbucks, které se týkají otázky, kdo duševní vlastnictví v oblasti pražení využíval. Začtvrté je třeba zkoumat, zda Komise na základě srovnání s licenčními poplatky stanovenými ve smlouvách s třetími

stranami důvodně konstatovala, že se licenční poplatek měl rovnat nule. Zapáté je třeba zkoumat argument, který Komise vznesla na jednání, podle kterého v napadeném rozhodnutí ve skutečnosti tvrdila, že výše licenčního poplatku měla být nižší než jeho výše schválená v předběžné dohodě.

b) K funkcím společnosti SMBV spjatým s licenčním poplatkem

- 232 Pokud jde o funkce společnosti SMBV, jež jsou relevantní pro analýzu licenčního poplatku, je především nesporné, že společnost SMBV praží zelená kávová zrna, která nakupuje od společnosti SCTC.
- 233 Komise dále v napadeném rozhodnutí, zejména v bodech 49, 96, 137, 313 a 330 jeho odůvodnění, jakož i ve svých písemnostech, tvrdí, že jak přidružené, tak nepřidružené prodejny skupiny Starbucks jsou povinny nakupovat praženou kávu od společnosti SMBV, a že společnost SMBV je tedy rovněž prodejcem pražené kávy.
- 234 Komise navíc měla v napadeném rozhodnutí za to, že se zásoby, které společnost SMBV kupuje a prodává, musí podle účetních standardů objevit v rozvaze této společnosti, neboť je subjektem pověřeným uzavíráním smluv s prodejny a účtováním ve vztahu s nimi.
- 235 Konečně z napadeného rozhodnutí jako celku vyplývá, že Komise má za to, že zpráva o stanovení převodních cen nesprávně uvádí, že společnost SMBV je výrobcem kávy s nízkým rizikem. V tomto ohledu Komise v bodech 319 až 332 odůvodnění napadeného rozhodnutí zejména odmítla argumenty Nizozemského království a kontaktních osob skupiny Starbucks, podle kterých smluvní podmínky platné ve vztahu mezi společnostmi SMBV a společností Alki, na kterých byla založena zpráva daňového poradce, vedou ke skutečnému přenosu podnikatelských rizik ze společnosti SMBV na společnost Alki. Komise navíc vysvětlila, že společnost SMBV nese obchodní rizika v rámci jejích vztahů se společností SCTC a prodejny skupiny Starbucks.
- 236 Z toho podle Komise vyplývá, že společnost SMBV vzhledem k jejím prodejmům pražené kávy do prodejen skupiny Starbucks není výrobcem nebo subdodavatelem, ale kávu praží na vlastní účet a jedná jako prodejce. Podle napadeného rozhodnutí se totiž výrazem „výroba na zakázku“ obvykle rozumí ujednání, podle něhož podnik zpracovává suroviny nebo polotovary na účet jiného podniku.

c) K běžným pravidlům zdanění podle nizozemského práva

- 237 Jak bylo konstatováno výše v bodě 146, přezkum daňového opatření poskytnutého integrovanému podniku prováděný na základě čl. 107 odst. 1 SFEU předpokládá předchozí vymezení běžných pravidel zdanění použitelných na příjemce uvedeného opatření.
- 238 V bodě 232 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise tvrdila, že nizozemské právní předpisy, s ohledem na které musí být předběžná dohoda přezkoumána, jsou pravidla obecného systému nizozemské daně z příjmu právnických osob. Tato pravidla jsou shrnuta výše v bodech 3 až 11 a 35.
- 239 V projednávané věci je totiž nesporné, že předběžná dohoda byla uzavřena, aby bylo společnosti SMBV umožněno předjímat uplatnění pravidel týkajících se daně z příjmu právnických osob tak, že bude stanoven její zdanitelný zisk. Z toho vyplývá, že předběžná dohoda je součástí obecného systému nizozemské daně z příjmu právnických osob, jehož cílem je zdanit podniky, ať už integrované nebo nezávislé, které podléhají dani z příjmu právnických osob.
- 240 Otázku, zda výše licenčního poplatku odpovídá jeho výši za obvyklých tržních podmínek je tudíž třeba analyzovat ve světle funkcí společnosti SMBV, jak byly popsány výše v bodech 232 až 236, a běžných pravidel zdanění, jak byly popsány výše.

d) K použití důkazů uplatňovaných Komisí, které nebyly dostupné v okamžiku uzavření předběžné dohody

- 241 Společnosti Starbucks tvrdí, že Komise v napadeném rozhodnutí vycházela hlavně z informací, které v dubnu 2008, kdy byla uzavřena předběžná dohoda, nebyly dostupné. Konkrétně společnosti Starbucks odkazují na judikaturu unijního soudu, která se týká kritéria soukromého investora a podle níž je pro posouzení hospodářské racionálnosti daného opatření třeba vycházet z kontextu období, v němž byla opatření finanční podpory přijata, a tedy se zdržet jakéhokoli posuzování založeného na pozdější situaci. Tatáž zásada je podle společností Starbucks rovněž stanovena v nizozemském daňovém právu, jakož i v pokynech OECD.
- 242 Komise nepochybně, že je tato zásada v projednávané věci použitelná, a omezuje se na tvrzení, že se značný počet argumentů na podporu jejího závěru, podle kterého předběžná dohoda nedodrжуje zásadu obvyklých tržních podmínek, zakládá na informacích a údajích, které měla nizozemská daňová správa k dispozici v okamžiku, kdy byla předběžná dohoda uzavřena.
- 243 Úvodem je třeba konstatovat, že skutečnost, že nizozemské daňové právo a pokyny OECD podle společností Starbucks stanoví, že je za účelem posouzení toho, zda předběžná dohoda o převodních cenách respektuje zásadu obvyklých tržních podmínek, nutné se zdržet jakéhokoli posouzení založeného na situaci, která nastala po přijetí této předběžné dohody, nemá na přezkum předběžné dohody z hlediska podmínek článku 107 SFEU v projednávané věci žádný vliv.
- 244 Společnosti Starbucks zakládají svůj argument na uplatnění *per analogiam* judikatury unijního soudu, podle níž je pro zjištění, zda se členský stát nebo dotyčný veřejný subjekt choval jako obezřetný soukromý subjekt v tržním hospodářství, třeba se vrátit do kontextu období, v němž byla dotčená opatření přijata, bylo možno posoudit hospodářskou racionálnost chování členského státu nebo veřejného subjektu, a je tedy třeba zdržet se jakéhokoli posuzování založeného na pozdější situaci (rozsudek ze dne 25. června 2015, SACE a Sace BT v. Komise, T-305/13, EU:T:2015:435, bod 93; v tomto smyslu rovněž viz rozsudky ze dne 16. května 2002, Francie v. Komise, C-482/99, EU:C:2002:294, body 69 a 71, a ze dne 5. června 2012, Komise v. EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, bod 105).
- 245 V tomto ohledu stačí poznamenat, že stanovení převodní ceny v souladu s tržními podmínkami nevychází ze zásady rovného zacházení s veřejnými a soukromými podniky, ale, jak Komise uznala, z legitimního cíle takové předběžné daňové dohody, jako je předběžná dohoda v projednávané věci, který spočívá v tom, že je v rámci této dohody z důvodů právní jistoty předem zakotveno použití určitého daňového ustanovení.
- 246 Je třeba konstatovat, že jelikož má Komise za to, že přijetí takové předběžné daňové dohody, jako je předběžná dohoda v projednávané věci, způsobilo poskytnutí nové podpory, měla být tato podpora podle čl. 108 odst. 3 SFEU před jejím provedením oznámena. Kdyby se však Komise k takovému oznámení vyjádřila, nemohla by vzít v úvahu informace, které by v okamžiku přijímání jejího rozhodnutí nebyly známy nebo jež by nebyly rozumně předvídatelné. Komise tedy nemůže dotyčnému členskému státu vytýkat, že nevzal v úvahu skutečnosti, které v okamžiku přijetí dané dohody nebyly známy nebo nebyly rozumně předvídatelné.
- 247 V této souvislosti je zaprvé třeba připomenout, že z článku 1 a bodu 40 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že Komise zpochybňuje pouze předběžnou dohodu.
- 248 Zadruhé je, i když je pravda, že předběžná dohoda mohla být v průběhu doby její platnosti, která trvala od roku 2007 do roku 2017, zrušena nebo změněna, třeba poznamenat, že Komise v napadeném rozhodnutí neměla za to, že skutečnost, že nizozemské orgány předběžnou dohodu v průběhu její platnosti nezrušily nebo nezměnily, poskytla společnosti SMBV výhodu. Druhá odrážka bodu 6 předběžné dohody ve spojení s její první odrážkou bodu 4 stanoví, že tato dohoda zaniká v případě, že

dojde k podstatné změně skutečností a okolností, které předběžná dohoda odsouhlasila, ledaže se účastníci řízení smírně dohodnou na změně dohody. Nic tedy Komisi nebránilo v tom, aby konstatovala, že došlo k podstatné změně skutečností a okolností, které předběžná dohoda odsouhlasila, a že by proto další uplatňování předběžné dohody poskytlo společnosti SMBV selektivní výhodu.

- 249 Zatřetí, pokud jde o argument Komise, podle kterého byla předběžná dohoda po šestém hospodářském roce, který skončil dne 31. prosince 2013, předmětem střednědobého šetření, přičemž uvedená dohoda při této příležitosti nebyla změněna, stačí konstatovat, že nikde v napadeném rozhodnutí Komise netvrdila, že skutečnost, že předběžná dohoda po tomto střednědobém šetření nebyla změněna ani odvolána, poskytla společnosti SMBV výhodu podle čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 250 Z toho vyplývá, že za těchto okolností by přezkum existence výhody přiznané takovou předběžnou dohodou, jako je předběžná dohoda v projednávané věci, měl být proveden z hlediska kontextu období, v němž byla tato dohoda uzavřena. Toto zjištění vede k tomu, že Komise je povinna se zdržet jakéhokoli posouzení založeného na situaci, která nastala po přijetí předběžné dohody v projednávané věci.
- 251 Je tudíž třeba vyhovět argumentu společnosti Starbucks, podle kterého Komise za okolností projednávané věci nemohla svoji analýzu založit na informacích, které v době uzavření předběžné dohody, tedy v dubnu 2008, nebyly dostupné nebo rozumně předvídatelné.

e) K otázce, zda duševní vlastnictví v oblasti pražení představuje pro společnost SMBV hodnotu

- 252 V rámci druhého argumentu vysvětleného v bodech 310 až 332 napadeného rozhodnutí (viz bod 230 výše) se Komise v podstatě snažila prokázat, že hrazení licenčního poplatku společností SMBV společnosti Alki v zásadě nebylo odůvodněné, jelikož společnost SMBV neměla podle Komise z hodnoty duševního vlastnictví v oblasti pražení žádný prospěch. Tento argument se dělí na dvě části. Zaprvé měla Komise v podstatě za to, že společnost SMBV nevyužívala duševní vlastnictví v oblasti pražení přímo na trhu. Zadruhé Komise konstatovala, že činnost pražení kávy nevytvářela dostatečný zisk k tomu, aby odůvodnila placení licenčního poplatku.

1) K otázce, zda společnost SMBV využívala duševní vlastnictví v oblasti pražení přímo na trhu

- 253 Pokud jde o argument, podle kterého společnost SMBV nevyužívala duševní vlastnictví v oblasti pražení přímo na trhu, Komise v bodech 310 až 313 odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlila, že především v konkrétním vztahu mezi společností Alki a společností SMBV nebyla hodnota duševního vlastnictví v oblasti pražení pražírnou, tj. společností SMBV, „zachycena [využívána]“. Podle Komise význam know-how v oblasti pražení a křivek pražení spočíval v zajištění jednotné chuti spojované s ochrannou známkou a jednotlivými produkty. Z toho Komise dovodila, že hodnota know-how a křivek pražení skupiny Starbucks byla tudíž „zachycena [využívána]“ pouze tehdy, když prodejny prodávaly produkty skupiny Starbucks s ochrannou známkou Starbucks. Komise navíc tvrdila, že know-how v oblasti pražení kávy a křivek pražení samo o sobě nevytvářelo pro pražírnu stálou hodnotu, pokud nemohlo být využíváno na trhu. Podle názoru Komise know-how v oblasti pražení kávy a křivky pražení zřejmě v případě společnosti SMBV „představ[ovaly]“ technickou specifikaci, podle níž pražírna měla postupovat v souladu s preferencí nebo volbou podniku, který si pražení objednal. Skutečnost, že specifikace stanovené společností Alki, které se týkaly procesu pražení, zejména křivek pražení, umožňovaly společnosti SMBV pražit kávu prodávanou s ochrannou známkou skupiny Starbucks nepřinášela společnosti SMBV žádnou výhodu ve formě vyšších tržeb nebo vyšší prodejní ceny, jelikož společnost SMBV své produkty v podstatě neprodávala konečným zákazníkům, kteří si ochranné známky skupiny Starbucks cenili. Konečně Komise dodala, že společnost SMBV prodávala téměř veškerou svou výrobu franšízovým prodejnám skupiny Starbucks, a tedy nevyužívala duševní vlastnictví v oblasti pražení přímo na trhu.

- 254 Komise ve svých písemnostech dodává, že je hodnota duševního vlastnictví v oblasti pražení využívána pouze v případě, že jsou produkty prodávány konečným zákazníkům, kteří si cení jednotné chuti spojené s ochrannou známkou skupiny Starbucks. Z hospodářského hlediska dle Komise není rozumné, aby pražírna/výrobce kávy platila licenční poplatek za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení, ačkoli hotový produkt přímo neuvádí na trh. To dle Komise spočívá ve skutečnosti, že pražírna/výrobce kávy v takové situaci toto duševní vlastnictví používá k pražení kávových zrn na žádost objednatele.
- 255 Úvodem je třeba na jednu stranu *[důvěrné]*. Z toho vyplývá, že společnost SMBV měla na základě dohody o pražení povinnost platit licenční poplatek za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení.
- 256 Na straně druhé je třeba konstatovat, že Komise v napadeném rozhodnutí nenamítala, že její tvrzení, že duševní vlastnictví v oblasti pražení je využíváno u konečných spotřebitelů, představuje test, který ukládá nizozemské daňové právo. Naproti tomu z bodů 310 až 313 odůvodnění napadeného rozhodnutí ve spojení s úvodními body odůvodnění, které přibližují, jaké bylo stanovisko Komise poté, co přijala rozhodnutí o zahájení řízení, vyplývá, že Komise provedla čistě ekonomický přezkum, ve kterém vycházela z pokynů ze znění pokynů OECD z let 1995 a 2010.
- 257 S ohledem na tyto úvahy je třeba přezkoumat opodstatněnost tvrzení Komise, které je vysvětleno v bodech 298, 300 a 310 až 313 odůvodnění napadeného rozhodnutí a podle kterého společnost SMBV přímo nevyužívala duševní vlastnictví na trhu, jelikož neprodávala produkty konečným zákazníkům.
- 258 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že vysvětlení uvedená v bodech 310 až 313 odůvodnění napadeného rozhodnutí nejsou věrohodná. Argumentace Komise v bodech 310 až 313 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i v jejích písemnostech, které přeložila Tribunálu, se totiž v podstatě zakládá na předpokladu, že je hodnota duševního vlastnictví v oblasti pražení využívána pouze v případě, kdy jsou produkty prodávány konečným zákazníkům, kteří si cení jednotné chuti spojené s danou ochrannou známkou, a že z hospodářského hlediska není rozumné, aby pražírna/výrobce kávy platila licenční poplatek za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení, ačkoli hotový produkt přímo neuvádí na trh. Tento předpoklad však není potvrzen skutečnostmi, které jsou v napadeném rozhodnutí konstatovány.
- 259 Zprv je totiž mezi účastníky řízení nesporné, že duševní vlastnictví v oblasti pražení v zásadě mohlo představovat hospodářskou hodnotu. Zadruhé je mezi účastníky řízení rovněž nesporné, že společnost SMBV je pražírna, která měla povinnost duševní vlastnictví v oblasti pražení používat za účelem pražení své kávy. Zatřetí Komise tvrdí, že jak přidružené, tak nepřidružené prodejny skupiny Starbucks musí praženou kávu nakupovat od společnosti SMBV, a tato společnost je tedy rovněž prodejcem pražené kávy.
- 260 V této souvislosti je třeba konstatovat, že Komise svou analýzu neprávne založila na předpokladu, že hodnota duševního vlastnictví v oblasti pražení je využívána pouze v případě, že jsou produkty prodávány konečným zákazníkům. Otázka, kdo v konečném důsledku nese náklady, které odpovídají kompenzaci hodnoty duševního vlastnictví, které bylo pro výrobu kávy použito, je zcela odlišná od otázky, zda bylo duševní vlastnictví v oblasti pražení nezbytné k tomu, aby společnosti SMBV bylo umožněno vyrábět praženou kávu podle kritérií vyžadovaných prodejny skupiny Starbucks, kterým společnost SMBV kávu prodává na vlastní účet.
- 261 V případě, kdy společnost SMBV prodává kávu, kterou pražila, prodejnám skupiny Starbucks, které vyžadují, aby káva byla pražena v souladu se specifikacemi skupiny Starbucks, je pravděpodobné, že kdyby společnost SMBV neměla právo používat nebo, podle terminologie napadeného rozhodnutí, využívat duševní vlastnictví v oblasti pražení, nemohla by vyrábět a dodávat kávu praženou v souladu se specifikacemi skupiny Starbucks do prodejen nesoucích tentýž název.

- 262 Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, je třeba učinit závěr, že placení licenčního poplatku společností SMBV za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení nepostrádá hospodářskou racionálnost. Duševní vlastnictví je totiž nezbytné pro výkon hospodářské činnosti společnosti SMBV, totiž pro výrobu pražené kávy dle specifikací Starbucks. Z toho vyplývá, že společnosti SMBV z používání duševního vlastnictví v oblasti pražení, bez kterého by praženou kávu nemohla dále prodávat do prodejen Starbucks, skutečně plyne přidaná hodnota.
- 263 Mimoto je třeba odmítnout argument Komise, podle kterého jsou to prodejny skupiny Starbucks, kdo platí společnosti Starbucks Coffee Emea licenční poplatky, které již zahrnují odměnu [důvěrné]. Úvahy, které jsou v rámci tohoto směru úvah v napadeném rozhodnutí rozvinuty, neobsahují žádnou skutečnost odůvodňující toto tvrzení. A dále okolnost, že prodejny skupiny Starbucks dle Komise platí licenční poplatek společnosti Starbucks Coffee Emea, nevylučuje, že společnost SMBV může do ceny účtované prodejnám promítnout [důvěrné]. Navíc skutečnost, že prodejny skupiny Starbucks podle Komise platí druhý licenční poplatek [důvěrné] společnosti Starbucks Coffee Emea, [důvěrné], by mohl nanejvýš poskytnout výhodu této společnosti, ale nikoli společnosti SMBV.
- 264 Z výše uvedeného vyplývá, že Komise měla v bodech 298 a 300 odůvodnění napadeného rozhodnutí nesprávně za to, že nepřidružený výrobní podnik využívá duševní vlastnictví v oblasti pražení pouze v případě, že své produkty prodává konečným zákazníkům. Využívání duševního vlastnictví v oblasti pražení se totiž neomezuje na situace, v nichž pražírna prodává svou kávu konečným spotřebitelům na maloobchodním trhu, ale zahrnuje rovněž takové situace, jako je situace společnosti SMBV, v nichž je pražírna činná jako prodejce na velkoobchodním trhu. Naproti tomu pouhé zpracování kávy na účet objednatele, který poskytuje technické specifikace ohledně výroby, nestačí k prokázání skutečnosti, že je takové duševní vlastnictví využíváno.
- 265 Je tudíž třeba poukázat na to, že se Komise dopustila pochybení, když konstatovala, že společnost SMBV, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, neměla platit licenční poplatek, protože duševní vlastnictví v oblasti pražení nevyužívala přímo na trhu.

2) K otázce, zda společnost SMBV v rámci svých činností pražení zaznamenávala ztrátu

- 266 Nizozemské království a společnosti Starbucks zpochybňují argument Komise vysvětlený v bodech 314 až 317 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého společnost SMBV zaznamenávala od roku 2010 ztrátu v rámci svých činností pražení, což je dle Komise situace, která znemožňovala placení licenčního poplatku za duševní vlastnictví v oblasti pražení. Podle Nizozemského království Komise zejména dostatečně nezohlednila skutečnost, že zrna, která společnost SMBV nakupovala, byla rovněž používána pro výrobu kávy třetími subjekty. Komise tak měla za to, že tato skutečnost dokazuje, že metoda použitá za účelem stanovení licenčního poplatku jako proměnné, jak byla schválena v předběžné dohodě, není v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- 267 Komise odpovídá, že podle informací, které obdržela od společností Starbucks v průběhu správního řízení, externí výrobci zpracovali pouze omezenou část pražené kávy. Měla tedy dle svého názoru oprávněně za to, že společnost SMBV téměř všechna zrna, která zakoupila, zpracovala v rámci vlastní výroby kávy.
- 268 Komise v napadeném rozhodnutí v podstatě konstatovala, že společnost SMBV od roku 2010 zaznamenávala ztrátu v rámci svých činností pražení, a že licenční poplatek, který společnost SMBV platila společnosti Alki, byl zčásti financován z jiných činností společnosti SMBV, aniž existovaly vyhlídky na to, že pražení přinese zisky v budoucnosti. Podle Komise činnost pražení kávy nevytváří dostatečný zisk k tomu, aby odůvodnila placení licenčního poplatku. Komise dále tvrdí, že licenční poplatky, které společnost SMBV hradila v rámci skupiny společnosti Alki za duševní vlastnictví v oblasti pražení, [zřejmě] sloužily strukturálně jedinému cíli přesunout zisk společnosti SMBV pocházející z její činnosti dalšího prodeje do společnosti Alki.

- 269 Úvodem je třeba konstatovat, že se argumentace Komise zakládá na předpokladu, že k tomu, aby subjekt mohl platit licenční poplatek za duševní vlastnictví v oblasti pražení, musí v rámci činnosti pražení vytvářet zisk. Komise přitom neprokázala, že nizozemská pravidla zdanění stanoví, že povinnost platit licenční poplatek závisí na ziskovosti příslušné činnosti. Navíc otázka, zda byly činnosti pražení společnosti SMBV ziskové, nesouvisí s otázkou, zda mohla být povinnost platit takový licenční poplatek, jako je licenční poplatek v projednávané věci, hospodářsky účelná.
- 270 V tomto ohledu je nejprve třeba poznamenat, že Komise tvrdí, že činnost pražení nepřinášela v období od roku 2010 dostatečně zisky. Toto konstatování se tedy netýká celé doby platnosti předběžné dohody, která vstoupila v platnost v roce 2007.
- 271 Dále je třeba konstatovat, že, jak bylo uvedeno výše v bodech 243 až 251, měla Komise za okolností projednávané věci povinnost zdržet se jakéhokoli posouzení založeného na situaci po uzavření předběžné dohody. Komise přitom v napadeném rozhodnutí nevysvětluje, jak mohly být ztráty, které zmínila v bodech 314 až 317 odůvodnění napadeného rozhodnutí, předvídatelné v okamžiku přijetí předběžné dohody, ačkoliv se týkají situace, ve které se SMBV nacházela od roku 2010. Komise tedy neprokázala, že byla oprávněna vycházet ze skutečnosti, že společnost SMBV od roku 2010 v rámci svých činností v oblasti pražení utrpěla ztrátu.
- 272 A každopádně je třeba vzhledem k tomu, že společnosti Starbucks tvrdí, že činnost pražení společnosti SMBV byla vždy zisková, připomenout, že Komise provedla svou analýzu na základě srovnání příjmů, které získaly prodejny Starbucks, s kupní cenou zelených kávových zrn, kterou společnost SMBV platila společnosti SCTC. V rámci třetího směru úvahy však Komise konkrétně tvrdí, že zvýšení cen zrn zelených kávových zrn od roku 2010 bylo příliš vysoké. Již z argumentů Komise uvedených v napadeném rozhodnutí tedy vyplývá, že cena zelené kávy byla značně nadhodnocená, a tudíž ztráty, které Komise zmínila v napadeném rozhodnutí, neexistovaly, přinejmenším ne v takovém poměru, jako je poměr, ke kterému Komise dospěla v bodech 314 až 317 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
- 273 Tato zjištění jsou dostačující k zamítnutí argumentu Komise, podle kterého společnost SMBV nemohla platit licenční poplatek za duševní vlastnictví v oblasti pražení, jelikož v souvislosti se svou činností pražení vykazovala ztrátu.
- 274 Společnosti Starbucks v každém případě tvrdí, že výpočet Komise je nesprávný, neboť Komise nezohlednila skutečnost, že značnou část celkového množství zelené kávy, kterou společnost SMBV nakoupila, nepražila posledně uvedená společnost. Komise vznáší námitku nepřípustnosti tohoto argumentu s odůvodněním, že tato informace je nová a navíc je v rozporu s informacemi, které jí byly poskytnuty v průběhu správního řízení.
- 275 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že Komise jak v poznámce pod čarou 155 napadeného rozhodnutí, tak ve svých písemnostech připouští, že informace poskytnuté skupinou Starbucks v průběhu správního řízení vedly k závěru, že prakticky veškerou zelenou kávu, kterou společnost SMBV nakoupila, s výjimkou „omezeného množství“, který společnost dodala třetím osobám, společnost SMBV rovněž pražila. V této souvislosti Komise odkazuje na dopis, který dne 23. září 2015 obdržela od kontaktních osob skupiny Starbucks. Z uvedeného dopisu nicméně vyplývá, že dotyčná třetí osoba měla smlouvu o výrobě na zakázku se skupinou Starbucks, která se týkala „převážně“ (predominantly) výroby jiných produktů než pražené kávy, „ale rovněž pražení zelené kávy jako takové (ačkoli v omezeném množství)“. Odkaz na „omezené množství“ nasvědčuje tomu, že dotyčná třetí osoba vyráběla množství pražené kávy, které bylo ve srovnání s její výrobou jiných produktů než mleté kávy omezené, ale nikoli tomu, že množství pražené kávy, které tato osoba vyráběla, bylo zanedbatelné. Komise tedy byla během správního řízení upozorněna na to, že část množství kávy, které společnost SMBV nakupovala, nepražila sama tato společnost. Námitka, kterou Komise vznáší ohledně

přípustnosti argumentu společností Starbucks a jež vychází z toho, že se tento argument zakládá na informacích, které Komisi nebyly v průběhu správního řízení oznámeny, je tedy skutkově nepodložená a musí být zamítnuta.

- 276 Pokud jde o opodstatněnost argumentu společností Starbucks, podle kterého Komise pro účely svého výpočtu zohlednila jako náklady všechny částky, které odpovídaly nákupům zelené kávy společností SMBV, ačkoli společnost SMBV značnou část celkového množství zelené kávy, kterou nakoupila, sama nepražila, je třeba konstatovat, že Komise tvrdí, že společnosti Starbucks v dokumentech, které jí předaly dne 29. května 2015, neuvedly, že značnou část zelených kávových zrn pražily třetí osoby. Jak však právem tvrdí společnosti Starbucks, odpověď na otázku 2, kterou kontaktní osoby skupiny Starbucks poskytly ve svém dopise ze dne 29. května 2015 a které se Komise dovolává ve svých písemnostech, se týkala přidělení příjmů společnosti SMBV na její různé funkce, a nikoliv stanovení jejich nákladů na tyto funkce. Z toho vyplývá, že odpovědi poskytnuté kontaktními osobami skupiny Starbucks, na kterých Komise podle svých písemností založila své zjištění, podle kterého společnost SMBV v rámci své funkce pražení od roku 2010 zaznamenala ztráty, nebyly dostatečné k tomu, aby Komise mohla učinit tento závěr.
- 277 Navíc, jak bylo uvedeno výše v bodě 275, Komise v okamžiku, kdy přijala napadené rozhodnutí, již měla k dispozici informace, na jejichž základě mohla mít za to, že její výpočet uvedený v bodě 314 odůvodnění napadeného rozhodnutí, který spočívá v odečtení ceny, kterou společnost SMBV platila společnosti SCTC za zelená kávová zrna, od příjmů společnosti SMBV z pražení kávy, byl nesprávný.
- 278 Z toho vyplývá, že Komise neprokázala, že společnost SMBV zaznamenala od roku 2010 ztrátu v rámci svých činností pražení, což je dle Komise situace, která neumožňovala placení licenčního poplatku za duševní vlastnictví v oblasti pražení.

f) Ke srovnání se smlouvami o pražení, které skupina Starbucks uzavřela se třetími osobami, a s podobnými dohodami o licenci „na trhu“

- 279 Komise se ve svém třetím argumentu uvedeném v odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz bod 229 výše) v podstatě snažila vysvětlit, že dohody o výrobě, které skupina Starbucks uzavřela se třetími osobami, jakož i některé dohody, které konkurenti skupiny Starbucks uzavřeli s třetími pražírnami, nestanovily za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení žádný licenční poplatek (body 291 až 309 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 280 V této souvislosti Komise v bodě 309 odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlila, že ji analýza hodnoty za obvyklých tržních podmínek licenčního poplatku, který společnost SMBV platila společnosti Alki za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení, z hlediska převodních cen, přivedla k závěru, že v rámci tohoto zvláštního vztahu nemohl být za používání tohoto duševního vlastnictví vyžadován žádný licenční poplatek. Toto zjištění Komise založila na analýze dohod o výrobě, které skupina Starbucks uzavřela se třetími osobami, a dále na srovnání s dohodami, které uzavřeli konkurenti skupiny Starbucks s třetími pražírnami. Zejména z bodů 291 a 299 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se Komise snažila stanovit výši licenčního poplatku placeného společností SMBV společnosti Alki, která by byla v souladu s obvyklými tržními podmínkami.
- 281 Nizozemské království a společnosti Starbucks se s Komisí neshodují v podstatě v tom, zda byly smlouvy, které skupina Starbucks uzavřela s třetími osobami provádějícími pražení, jakož i s výrobcí odvozených kávových produktů, na kterých se zakládá srovnání, které provedla Komise, relevantní pro srovnání se smluvními ujednáními mezi společností Alki a společností SMBV za použití metody CUP.

282 Pokud jde o otázku, zda je z dohod o výrobě, které skupina Starbucks uzavřela s třetími osobami, možno usuzovat, že licenční poplatek měl být roven nule, Nizozemské království a společnosti Starbucks v podstatě uvádějí, že:

- smlouvy uzavřené mezi skupinou Starbucks a třetími osobami provádějícími pražení a výrobci odvozených kávových produktů, na kterých se napadené rozhodnutí zakládá, nebyly použitelné pro srovnání se smluvními ujednáními mezi společnostmi Alki a společností SMBV založené na metodě CUP;
- analýza Komise týkající se licenčních poplatků se opírá téměř výlučně o informace, které v dubnu 2008 nebyly dostupné;
- většina smluv, které Komise použila pro srovnání transakcí, se týkala specifických odvozených kávových produktů, tedy jiných produktů než pražených kávových zrn;
- odměna společnosti Alki byla nerozlučně spjata s nákupem zelených kávových zrn u společnosti SCTC, ale žádná z transakcí probíhajících na základě smluv, které Komise použila pro srovnání, nebyla takto neoddělitelně spjata s jinou transakcí;
- všichni třetí výrobci uvedení v napadeném rozhodnutí, kteří, tak jako společnost SMBV, dodávali kávové produkty s ochrannou známkou skupiny Starbucks do prodejen nebo dalším prodejcům, platili značné licenční poplatky za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení kávy Starbucks.

283 Pokud jde o výrobní dohody, které skupina Starbucks uzavřela se třetími osobami, Komise v první fázi v bodech 291 až 298 odůvodnění napadeného rozhodnutí zkoumala, zda smlouvy o pražení kávy, které skupina Starbucks uzavřela s deseti třetími podniky, představují přímý bod srovnání umožňující stanovit výši licenčního poplatku, který společnost SMBV měla hradit společnosti Alki. V tomto ohledu Komise svůj přezkum založila na odstavci 1.36 znění pokynů OECD z roku 2010, který pro účely srovnávací analýzy mezi prověřovanými transakcemi podniku, který je daňovým poplatníkem, a srovnatelnými transakcemi na volném trhu, uvádí pět faktorů srovnatelnosti, mezi které patří vlastnosti převáděného majetku nebo převáděných služeb, funkce vykonávané stranami transakce, smluvní podmínky transakce, ekonomické okolnosti stran transakce a průmyslové a obchodní strategie, které tyto strany sledují. Komise v poznámce pod čarou 147 napadeného rozhodnutí rovněž odkázala na odstavec 1.17 znění pokynů OECD z roku 1995. Podle tohoto bodu jsou pro účely srovnávací analýzy vlastnostmi, které mohou být významné, vlastnosti převáděného zboží nebo převáděných služeb, funkce vykonávané stranami transakce, smluvní ujednání, příslušná ekonomická situace stran transakce a průmyslové a obchodní strategie, které sledují.

284 V rámci druhé fáze Komise v bodech 299 až 304 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že na základě těchto deseti nezávislých transakcí je možné výši za obvyklých tržních podmínek licenčního poplatku, který společnost SMBV platila společnosti Alki, stanovit za použití metody CUP.

285 Konkrétně Komise zaprvé za účelem stanovení výše licenčního poplatku za použití metody CUP srovnala platbu licenčního poplatku, který společnost SMBV platila společnosti Alki, s platbami, které třetí osoby hradily jiným podnikům skupiny Starbucks v rámci srovnatelných transakcí, které byly za obdobných podmínek sjednány na volném trhu. Zadruhé Komise zanalyzovala smlouvy, které skupina Starbucks uzavřela s nepřídruženým výrobním podnikem 1, jakož i s podniky, které v bodě 300 znění odůvodnění napadeného rozhodnutí zveřejněném v *Úředním věstníku Evropské unie* Komise označila pojmy „nepřídružené výrobní společnosti [podniky] 2, 3, 4, 8, 9 a 10“ (dále jen „nepřídružený výrobní podnik 2“, „nepřídružený výrobní podnik 3“, „nepřídružený výrobní podnik 4“, „nepřídružený výrobní podnik 8“, „nepřídružený výrobní podnik 9“ a „nepřídružený výrobní podnik 10“). Konstatovala tedy, že uvedené třetí osoby na základě svých dohod o licenci uzavřených se skupinou Starbucks neplatily licenční poplatky, pokud duševní vlastnictví v oblasti pražení nevyužívaly přímo na trhu. Zatřetí Komise, pokud jde o vztahy mezi skupinou Starbucks a podniky, které Komise v bodě 303 odůvodnění

napadeného rozhodnutí zveřejněného v *Úředním věstníku Evropské unie* označila pojmy „nepřidružený výrobní společnost [podniky] 5, 6 a 7“ (dále jen „nepřidružený výrobní podnik 5“, „nepřidružený výrobní podnik 6“ a „nepřidružený výrobní podnik 7“), konstatovala, že placení licenčního poplatku stanovily pouze dohody o licenci na ochrannou známku nebo technologii uzavřené mezi skupinou Starbucks a třetími osobami.

- 286 V rámci třetí fáze Komise v bodě 309 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že smlouvy o pražení kávy uzavřené skupinou Starbucks s deseti třetími podniky nevyžadují za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení platbu žádného licenčního poplatku. Komise tedy učinila závěr, že v rámci zvláštního vztahu mezi společnostmi SMBV a společností Alki nemohlo být vyžadováno placení žádného licenčního poplatku.
- 287 V této fázi není třeba zkoumat, zda byly relevantní skutečnosti, které Komise zvolila pro srovnávací analýzu, tedy vlastnosti převáděného majetku nebo převáděných služeb, funkce vykonávané stranami transakce, smluvní podmínky transakce, ekonomické okolnosti stran transakce a průmyslové a obchodní strategie, které tyto strany sledovaly, stíženy pochybením, avšak je třeba učinit závěr, že v kontextu této analýzy existuje několik skutečností, které brání srovnatelnosti vztahů mezi skupinou Starbucks a třetími osobami se vztahy mezi společnostmi SMBV a společností Alki. Tyto skutečnosti jsou uvedeny výše v bodech 288 až 345.

1) Ke smlouvám, které byly uzavřeny po uzavření předběžné dohody

- 288 Je třeba poznamenat, že k uzavření sedmi z deseti smluv, které Komise přezkoumala, tedy smluv uzavřených s nepřidruženými výrobními podniky 1, 3, 4, 7, 8, 9 a 10, došlo po uzavření předběžné dohody. Komise z důvodů uvedených výše v bodech 243 až 251 nemohla svou analýzu předběžné dohody založit na skutečnostech, které nastaly po uzavření předběžné dohody, jelikož nevysvětluje, proč mohly být tyto smlouvy dostupné nebo rozumně předvídatelné v okamžiku uzavření předběžné dohody. Těchto sedm smluv je tedy třeba vyloučit ze srovnávací analýzy.

2) Ke smlouvám uzavřeným s podniky, které nepraží kávu

- 289 Jak bylo uvedeno výše v bodech 232 až 236, společnost SMBV je pražírna zelené kávy, která platí licenční poplatek za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení společnosti Alki.
- 290 V bodě 295 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uznala, že některé z deseti třetích podniků, které uzavřely smlouvu se skupinou Starbucks, nepražily kávu. Je přitom obecně známo, že podnik, který nepraží kávu, skupině Starbucks neplatí licenční poplatek za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení za účelem výroby pražené kávy.
- 291 Navíc Komise v napadeném rozhodnutí nepředložila důkazy o tom, že smlouvy, v rámci kterých třetí osoba nevyráběla praženou kávu, jsou srovnatelné se smlouvou, jež spolu uzavřely společnost SMBV a společnost Alki. Toto zjištění zajisté nevylučuje, že Komise mohla svou analýzu založit na transakcích podniku, který nevykonával zcela stejné funkce jako společnost SMBV nebo který se nacházel v odlišné skutkové situaci. V tomto případě však Komisi příslušelo takovou volbu odůvodnit a vysvětlit, jaké úpravy za účelem zohlednění rozdílů mezi podniky ve své analýze provedla.
- 292 V projednávané věci proto smlouva, která byla uzavřena s podnikem, který nebyl pražírnou, nemohla být, aniž byla upřesněna či upravena, použita pro komparativní analýzu za účelem prokázání, že licenční poplatek, který společnost SMBV platila společnosti Alki, měl být roven nule.

293 V tomto ohledu se smlouvy uzavřené s nepřídruženými výrobními podniky 5, 6 a 7 podle jejich popisu v napadeném rozhodnutí netýkaly pražení zelené kávy. Je třeba učinit závěr, že smlouvy uzavřené s nepřídruženými výrobními 5, 6 a 7 nemohou být v projednávané věci použity pro účely srovnávací analýzy, jelikož v kontextu dotčených smluv uvedené podniky nevykonávaly funkci pražírů kávy.

3) Ke smlouvám s podniky, které nezajišťovaly prodej pražené kávy prodejnám nebo spotřebitelům

294 Jak bylo uvedeno výše v bodě 235, jsou zásoby, jež společnost SMBV koupila od společnosti SCTC a prodala do prodejen, vykázány v účetní rozvaze společnosti SMBV z důvodu, že je tato společnost pověřena uzavíráním smluv s těmito prodejny a účtováním těmto prodejnám. Z toho vyplývá, že se společnost SMBV stala vlastníkem zásob zelené kávy, kterou pražila a prodávala do prodejen. Je však třeba konstatovat, že ačkoli byla společnost SMBV nezávislým podnikem, nemohla by svou kávu vyrábět podle specifikací skupiny Starbucks, pokud by nejprve nezískala právo používat duševní vlastnictví v oblasti pražení. Nemohla by proto praženou kávu vyrábět a neplatit licenční poplatek.

295 Naproti tomu, jak bylo uvedeno výše v bodě 236, výrobce nebo subdodavatel zpracovává suroviny nebo polotovary na účet objednatele. Duševní vlastnictví v oblasti pražení pro něj proto představuje pouze technickou specifikaci, za kterou objednateli nebude platit licenční poplatek.

296 V tomto ohledu je zaprvé třeba poznamenat, že Komise v žalobní odpovědi ve věci T-636/16 tvrdí, že pokud jde o smluvní vztah nepřídružených výrobních podniků 1, 8 a 9 se skupinou Starbucks, působily tyto podniky v rámci dohod o výrobě na zakázku, a dále tvrdí, že tyto podniky vyráběly zejména takové produkty, jako jsou káva s příchutí, prášek pro výrobu produktu na bázi kávy s registrovanou ochrannou známkou nebo rozpustná káva. Podle Komise se nepřídružené výrobní podniky 1, 8 a 9 nestaly vlastníky zásob skupiny Starbucks. Navíc Komise uznává, že se dohody s nepřídruženými výrobními podniky 1, 8 a 9 liší od dohody v oblasti pražení kávy, kterou spolu uzavřely společnost SMBV a společnost Alki.

297 Zadruhé, pokud jde o smlouvu uzavřenou mezi skupinou Starbucks a nepřídruženým výrobním podnikem 4, Komise ve třetí odrážce bodu 148 odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnila, že tato smlouva směřovala na pražení kávy formou subdodávek. V tomto ohledu společnost Starbucks tvrdí, že nepřídružený výrobní podnik 4 zelenou kávu nakupuje od skupiny Starbucks a poté ji praží podle křivek pražení a receptů na míchání kávových zrn, které mu poskytuje uvedená skupina. Následně všechnu svou praženou kávu prodává dceřiné společnosti, jejíž celkový kapitál vlastní skupina Starbucks, jež praženou kávu dále prodává do prodejen.

298 Z tohoto popisu vyplývá, že nepřídružený výrobní podnik 4 kávu, kterou pražil, neprodával do prodejen. Praženou kávu pouze jako subdodavatel dodával jednomu z podniků skupiny Starbucks, který se věnoval prodeji této kávy. Za těchto podmínek představovalo duševní vlastnictví v oblasti pražení pouze technickou specifikaci výroby. Ze skutečnosti, že nepřídružený výrobní podnik 4 neplatil skupině Starbucks za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení licenční poplatek tudíž nevyplývá, že společnost SMBV neměla platit licenční poplatek společnosti Alki.

299 Zatřetí, pokud jde o nepřídružený výrobní podnik 10, Komise ve svých písemnostech ve věci T-636/16 vysvětluje, že tento podnik vyráběl a pražil zelená kávová zrna, která nakupoval přímo od dodavatelů zelené kávy, a všechny kávové produkty s ochrannou známkou skupiny Starbucks prodával pouze jednomu subjektu ze skupiny Starbucks, který se věnoval jejich prodeji.

300 Z tohoto popisu vyplývá, že nepřídružený výrobní podnik 10 tedy svou praženou kávu neprodával do prodejen, ale podniku ze skupiny Starbucks, který se zabýval prodejem této kávy. Za těchto podmínek představovalo duševní vlastnictví v oblasti pražení pouze technickou specifikaci výroby. Není tedy překvapivé, že tento podnik skupině Starbucks neplatil licenční poplatek za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení.

301 Komise odpovídá, že jak nepřidružené výrobní podniky 4 a 10, tak společnost SMBV nejsou nezávislými dodavateli kávových produktů, které vyrábějí, na trhu, a nacházejí se tedy ve srovnatelné situaci. Takový argument však není přesvědčivý. Je totiž třeba připomenout, že za účelem určení, zda byla společnosti SMBV poskytnuta výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, je za použití předmětného opatření třeba porovnat situaci společnosti SMBV se situací srovnatelného podniku, který svou činnost vykonává samostatně v podmínkách volné hospodářské soutěže (viz body 148 a 149 výše). Předmětem srovnání je tedy v rámci takové analýzy samostatný podnik, který je v takové situaci, v jaké se nachází společnost SMBV, tj. podnik, který na trhu praží kávu a prodává ji do prodejen.

302 S ohledem na tyto rozdíly mezi situací společnosti SMBV a situací nepřidružených výrobních podniků 1, 4, 8, 9 a 10, jakož i vzhledem k neexistenci dalších skutečností, které by naznačovaly, že jsou dotčené smlouvy i přesto srovnatelné, je tedy třeba smlouvy uzavřené mezi skupinou Starbucks a uvedenými podniky vyloučit ze srovnávací analýzy.

4) Ke smlouvám týkajícím se jiných produktů než pražené kávy

303 V bodě 295 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uznala, že některé z deseti třetích podniků, které uzavřely smlouvu se skupinou Starbucks, vyráběly hotové nápoje nebo jiné produkty a přísady pro přípravu nápojů, a že proto ne všechny z těchto deseti třetích podniků vyráběly praženou kávu. Podle téhož bodu odůvodnění byly smlouvy, které se týkaly pražení zelené kávy, uzavřeny s nepřidruženými výrobními podniky 2, 3, 4 a 10.

304 Jak bylo uvedeno výše v bodě 296, Komise uznala, že nepřidružené výrobní podniky 1, 8 a 9 vyráběly, pokud jde o jejich smluvní vztah se skupinou Starbucks, především takové produkty, jako je káva s příchutí, prášek pro výrobu produktu na bázi kávy s registrovanou ochrannou známkou nebo rozpustná káva. Komise navíc uznává, že se dohody s nepřidruženými výrobními podniky 1, 8 a 9 v tomto ohledu liší od dohody v oblasti pražení kávy, kterou spolu uzavřely společnost SMBV a společnost Alki.

305 Dále je třeba připomenout, že Komise v žalobní odpovědi ve věci T-636/16 tvrdí, že se její hodnocení smluv se třetími osobami v zásadě neopírá o dohody uzavřené s nepřidruženými výrobními podniky 5, 6 a 7, a to z důvodu rozdílů v know-how, na které se licence vztahuje – tj. duševní vlastnictví v oblasti pražení oproti know-how v oblasti výroby hotových nápojů, a dále rozdíl v postavení těchto podniků v dodavatelském řetězci – tedy skutečnosti, že společnost SMBV kávová zrna praží a poté je dále prodává distributorům nebo třetím výrobcům, zatímco nepřidružené výrobní podniky 5, 6 a 7 vyrábějí produkty související s kávou, které přímo prodávají svým zákazníkům, v projednávaném případě především supermarketům.

306 Co se přitom týče smluvních vztahů mezi skupinou Starbucks a nepřidruženými výrobními podniky 1, 5, 6, 7, 8 a 9, je třeba poznamenat, že Komise v napadeném rozhodnutí nepředkládá důkazy, které by naznačovaly, že jsou smlouvy, v jejichž rámci třetí osoba nevyrábí praženou kávu za účelem jejího prodeje do přidružených nebo nepřidružených prodejen skupiny Starbucks, srovnatelné se smlouvou, kterou spolu uzavřely společnosti SMBV a Alki. Zejména z bodů 298 a 300 odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že v rámci srovnávání licenčního poplatku, který společnost SMBV platila společnosti Alki, s licenčními poplatky, jež byly v závislosti na daném případě stanoveny v rámci deseti smluv, které skupina Starbucks uzavřela s třetími osobami, měla Komise za to, že co se srovnatelnosti týče, je relevantní skutečností otázka, zda třetí osoba přímo využívala duševní vlastnictví na trhu tak, že své výrobky prodávala konečným zákazníkům.

307 Nepřidružené výrobní podniky 1, 5, 6, 7, 8 a 9 však podle Komise neplnily funkci pražení týkající se téhož výrobku, jako je výrobek, kterého se týkala funkce pražení kávy, kterou měla společnost SMBV. Komisi se tedy nepodařilo prokázat, že tyto smlouvy byly dostatečně srovnatelné se smlouvou o pražení, kterou spolu uzavřely společnosti SMBV a Alki.

308 V projednávané věci proto musí být smlouvy uzavřené mezi skupinou Starbucks a nepřidruženými výrobními podniky 1, 5, 6, 7, 8 a 9 rovněž vyloučeny ze srovnávací analýzy.

5) Ke smlouvě stanovící placení licenčního poplatku za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení

309 Pokud jde o smlouvu uzavřenou mezi skupinou Starbucks a nepřidruženým výrobním podnikem 3, Komise ve druhé odrážce bodu 148 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že nepřidružený výrobní podnik 3 v rámci smlouvy o licenci na pražení poskytoval služby v oblasti pražení kávy. Kávu dle Komise prodával skupině Starbucks, jakož i společnému podniku, jehož kapitál vlastnily nepřidružený podnik 3 a skupina Starbucks (dále jen „společný podnik“), který provozoval prodejny Starbucks v jedné zemi mimo Unii. Komise tvrdí, že nepřidružený výrobní podnik 3 skupině Starbucks platil licenční poplatek za pražení kávy, jehož výše byla pro vymezené množství vyrobené zelené kávy prodané společnému podniku pevně stanovena.

310 V bodě 301 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dodala, že nepřidružený výrobní podnik 3 hradil licenční poplatek skupině Starbucks pouze v případě, kdy to, co vyrobil, prodal společnému podniku. V tomto případě má Komise za to, že nepřidružený výrobní podnik 3 „přímo využív[al] duševní vlastnictví týkající se pražení na trhu prostřednictvím strany, s níž je ve spojení“, takže platba licenčního poplatku „zřejmě“ pokrývala distribuci produktů s ochrannou známkou skupiny Starbucks třetím stranám prostřednictvím společného podniku. Tento závěr je dle Komise potvrzen skutečností, že v případech, kdy nepřidružený výrobní podnik 3 dále prodával praženou kávu v rámci skupiny Starbucks, a nikoliv společnému podniku, a kdy distribuci a využití ochranné známky na trhu zajišťovala skupina Starbucks, neplatil nepřidružený výrobní podnik 3 skupině Starbucks za duševní vlastnictví týkající se pražení žádný licenční poplatek.

311 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že mezi Komisí a společnostmi Starbucks je nesporné, že v případě, kdy nepřidružený výrobní podnik 3 prodává svá pražená zrna společnému podniku pro určité území, platí skupině Starbucks licenční poplatek v oblasti pražení v pevné výši podle množství pražené a balené kávy, a že v případě, kdy tento podnik pražená zrna prodává skupině Starbucks [důvěrně], žádný licenční poplatek v oblasti pražení neplatí.

312 Toto zjištění je zřetelně v rozporu s teorií Komise, podle níž nepřidružený výrobní podnik 3 licenční poplatek na základě dohody o licenci uzavřené se skupinou Starbucks neplatil v případě, že duševní vlastnictví v oblasti pražení přímo nevyužíval u konečných spotřebitelů na trhu. Jak právem tvrdí společnost Starbucks, zakládá se tak povinnost nepřidruženého výrobního podniku 3 platit licenční poplatek výlučně na jeho prodeích pražené kávy do prodejen na příslušném území bez ohledu na to, zda prodejny praženou kávu distribuují konečným zákazníkům, či nikoli.

313 V této souvislosti Komise tvrdí, že existuje rozdíl mezi situací, ve které se nachází nepřidružený výrobní podnik 3, a situací, ve které se nachází společnost SMBV, který spočívá ve skutečnosti, že nepřidružený výrobní podnik 3 a prodejny skupiny Starbucks na příslušném území ovládá tentýž subjekt, totiž mateřská společnost nepřidruženého výrobního podniku 3. Komise dodává, že platby licenčního poplatku nepřidruženým výrobním podnikem 3 jsou zřejmě prováděny na účet společného podniku, spíše než jako odměna za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení nepřidruženým výrobním podnikem 3.

314 Nejprve je však třeba konstatovat, že – jak bylo uvedeno výše v bodech 194 až 196 – v zásadě přísluší Komisi, aby v napadeném rozhodnutí předložila důkaz o existenci podpory.

315 Tato povinnost není splněna, pokud se Komise omezí na konstatování *prima facie*, tak jako je tomu v projednávané věci, že placení licenčního poplatku zřejmě zahrnuje distribuci výrobků nesoucích ochrannou známku Starbucks třetím osobám společným podnikem nebo že je „zřejmě“ prováděno na účet společného podniku.

- 316 Dále je třeba připomenout, že rozdíl mezi situací společnosti SMBV a situací nepřídruženého výrobního podniku 3, o němž se Komise zmiňuje, tj. skutečnost, že nepřídružený výrobní podnik 3 prodal svou praženou kávu prostřednictvím společného podniku prodejnám Starbucks nacházejícím se na příslušném území, nezpochybňuje skutečnost, že nepřídružený výrobní podnik 3 platil skupině Starbucks licenční poplatek v oblasti pražení v pevné výši v závislosti na množství pražené a balené kávy. [důvěrné]
- 317 Konečně Komise sama ve svých písemnostech tvrdí, že vzhledem k tomu, že jsou nepřídružený výrobní podnik 3 a společný podnik spojené strany, není možné provést přímé srovnání se vztahem mezi společností SMBV a prodejnami Starbucks v regionu EMEA. Toto zjištění tím spíše oslabuje teorii Komise, podle které jsou smluvní vztahy mezi nepřídruženým výrobním podnikem 3 a skupinou Starbucks srovnatelné se smluvními vztahy mezi společností SMBV a společností Alki a podle které posledně uvedené tvrzení umožňuje učinit závěr, že poplatek měl být roven nule.
- 318 Stručně řečeno z výše uvedeného vyplývá, že na rozdíl od toho, co Komise tvrdila v napadeném rozhodnutí, byl nepřídružený výrobní podnik 3 pražírnou, která za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení platila skupině Starbucks licenční poplatek.
- 319 Z důvodů uvedených výše v bodech 289 až 318 je tudíž třeba konstatovat, že se Komisi nepodařilo prokázat, že srovnání smluvních vztahů mezi společnostmi Alki a SMBV se smluvními vztahy mezi skupinou Starbucks a nepřídruženými výrobními podniky 1 a 3 až 10 umožňovalo učinit závěr, že výše licenčního poplatku, který společnost SMBV platila společnosti Alki, měla být nulová.

6) Ke smlouvě uzavřené s nepřídruženým výrobním podnikem 2

- 320 Z první odrážky bodu 148 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že skupina Starbucks uzavřela za účelem svěření pražení kávy formou subdodávek dva typy smluv, které byly několikrát změněny, s nepřídruženým výrobním podnikem 2. Na jedné straně jeden podnik skupiny Starbucks na základě smlouvy o licenci k používání technologie, která byla uzavřena před rokem 2008, udělil nepřídruženému výrobnímu podniku 2 nevýhradní licenci zejména k používání technologie a know-how skupiny Starbucks pro výrobu a prodej pražené kávy vybraným třetím stranám, s nimiž skupina Starbucks uzavřela smlouvy o dodávkách, tj. v zásadě nepřídruženému výrobnímu podniku 5. Nepřídružený výrobní podnik 2 musel jako protiplnění tyto služby poskytovat takovým způsobem, aby zajistil vysokou kvalitu pražené kávy. Za tímto účelem musel nepřídružený výrobní podnik 2 dodržovat zejména určité normy týkající se zajištění kvality stanovené skupinou Starbucks. Smlouva o licenci k používání technologie upřesňovala, že nepřídružený výrobní podnik 2 nemá platit licenční poplatek. Na straně druhé smlouva o dodávkách zelené kávy upřesňovala, že nepřídružený výrobní podnik 2 má povinnost zelenou kávu nakupovat výhradně u skupiny Starbucks za pevně stanovenou cenu za určité množství. Smlouva o licenci k používání technologie a smlouva o dodávkách byly uzavřeny se dvěma odlišnými subjekty v rámci skupiny Starbucks.
- 321 V bodech 300 a 302 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dodala, že nepřídružený výrobní podnik 2 licenční poplatek podle dohody o licenci, kterou tento podnik uzavřel se skupinou Starbucks, neplatil, pokud přímo na trhu nevyužíval duševní vlastnictví v oblasti pražení tak, že produkty prodával konečným zákazníkům. Je však třeba konstatovat, že z popisu učiněného v bodě 148 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že nepřídružený výrobní podnik 2 svou praženou kávu neprodával konečným spotřebitelům.
- 322 Pokud jde o otázku, zda se nepřídružený výrobní podnik 2 nacházel v situaci, která byla srovnatelná se situací společnosti SMBV, je třeba konstatovat, že smluvní ujednání mezi nepřídruženým výrobním podnikem 2 a skupinou Starbucks je úzce spjato se smluvním ujednáním mezi nepřídruženým výrobním podnikem 5 a skupinou Starbucks. Několik let před uzavřením předběžné dohody totiž

nepřidružený výrobní podnik 5 a společnost SMBV uzavřely dohodu o dodávkách, v níž se skupina Starbucks zavázala dodávat pražená kávová zrna, koncentrát a jiné kávové přísady nepřidruženému výrobnímu podniku 5.

323 Později, ale stále před uzavřením předběžné dohody, uzavřely nepřidružený výrobní podnik 5 a společnost SMBV smlouvu o pověření [důvěrné], ke které nepřidružený výrobní podnik 2 přistoupil téhož dne.[důvěrné]

324 [důvěrné]

325 [důvěrné]

326 Z těchto ustanovení vyplývá, že se úloha nepřidruženého výrobního podniku 2 lišila od úlohy společnosti SMBV, která byla podle Komise pražírnou, jež zajišťovala rovněž prodej pražené kávy do prodejen skupiny Starbucks. Podle smlouvy o pověření totiž nepřidružený výrobní podnik 2 zásoboval nepřidružený výrobní podnik 5, aby tak skupina Starbucks dostála svým smluvním závazkům vůči poslední uvedenému podniku vyplývajícím z dohody o dodávkách.

327 V této souvislosti je třeba připomenout, že Komise v napadeném rozhodnutí smluvní ujednání mezi skupinou Starbucks a nepřidruženým výrobním podnikem 2 kvalifikovala jako subdodavatelskou smlouvu (viz bod 320 výše). Takový subdodavatel nicméně, jak bylo uvedeno výše v bodě 236, pouze praží kávu podle pokynů objednatele, aby tak dostal svým smluvním povinnostem spočívajícím v dodávání pražené kávy. Za těchto podmínek se pražírna pouze řídí technickými požadavky objednatele.

328 Je přitom nutno konstatovat, že Komise v napadeném rozhodnutí nepřináší dostatečné důkazy, které by nasvědčovaly tomu, že je taková subdodavatelská smlouva srovnatelná se smlouvou, kterou spolu za účelem stanovení výše licenčního poplatku uzavřely společnost SMBV a společnost Alki.

329 V každém případě i za předpokladu, že by smluvní ujednání mezi skupinou Starbucks a nepřidruženým výrobním podnikem 2 byla za účelem stanovení výše licenčního poplatku srovnatelná se smluvními ujednáními mezi společností SMBV a společností Alki, Komise se v bodě 302 odůvodnění napadeného rozhodnutí omezila na to, že odmítla argument společností Starbucks, podle kterého vyšší přírážka k ceně zelených kávových zrn, kterou nepřidružený výrobní podnik 2 platil skupině Starbucks, představuje „skrytou“ odměnu za duševní vlastnictví v oblasti pražení. V této souvislosti Komise tvrdila, že přírážka byla „zřejmě“ zcela přenesena na nepřidruženou společnost 5. A dále Komise tvrdila, že „nic nenavádí k tomu, že by jakákoli přírážka k prodejní ceně nebyla přenesena přímo na [nepřidruženou výrobní společnost [podnik] 5] nebo by jinak ovlivnila obchodní podmínky mezi [nepřidruženou výrobní společností [podnikem] 5] a [nepřidruženou výrobní společností [podnikem] 2], neboť dané smluvní ujednání nebylo uzavřeno nezávisle na smluvním ujednání mezi [skupinou] Starbucks a [nepřidruženou výrobní společností [podnikem] 5]“.

330 Úvahy uvedené v bodě 302 odůvodnění napadeného rozhodnutí však nic nemění na zjištění, že postavení „subdodavatele“ nepřidruženého výrobního podniku 2 nepostačuje k tomu, aby bylo možné dospět k závěru, že společnost SMBV jako prodejce své pražené kávy neměla za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení platit žádný licenční poplatek.

331 Navíc je, pokud jde o otázku, zda vyšší přírážka k ceně zelených kávových zrn, kterou nepřidružený výrobní podnik 2 platil skupině Starbucks, představovala odměnu za duševní vlastnictví v oblasti pražení kávy, třeba poznamenat, že argument Komise, podle kterého byla vyšší přírážka k ceně kávových zrn placená výrobním podnikem 2 „zřejmě“ přenesena na nepřidružený výrobní podnik 5, je spekulativní a sám o sobě nevylučuje, že nepřidružený výrobní podnik 2 skupině Starbucks skutečně platil odměnu za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení.

- 332 Naproti tomu několik skutečností vyvolává pochybnosti ohledně argumentu Komise, podle kterého v projednávaném případě nepřidružený výrobní podnik 2 skupině Starbucks neplatil žádnou odměnu za používání duševního vlastnictví.
- 333 Zprv je třeba konstatovat, že výše ceny zelených kávových zrn dodávaných společnostmi SMBV, kterou nepřidružený výrobní podnik 2 platil skupině Starbucks, se na první pohled zdá být vyšší než číselné údaje, které společnosti Starbucks uvedly v poznámce pod čarou 189 žaloby ve věci T-636/16. Komise tyto číselné údaje nezpochybňuje. Posledně uvedená ostatně v bodě 302 odůvodnění napadeného rozhodnutí nezpochybnila tvrzení kontaktních osob skupiny Starbucks, že uvedená cena byla příliš vysoká.
- 334 Zadruhé Komise tvrdí, že v napadeném rozhodnutí konstatovala, že smlouva o licenci k používání technologie upřesňovala, že nepřidružený výrobní podnik 2 nemá za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení platit žádný licenční poplatek. Má za to, že v důsledku toho příslušelo Nizozemskému království a společností Starbucks prokázat, že rozdíl v cenách zelené kávy představoval „skrytou“ odměnu za duševní vlastnictví v oblasti pražení, což se jim dle Komise nepodařilo.
- 335 Je přitom třeba připomenout, že znění pokynů OECD z let 1995 a 2010, na kterých Komise zakládá svou srovnávací analýzu, ve svém odstavci 6.17 výslovně stanoví, že protiplnění za používání nehmotného majetku může být zahrnuto do ceny účtované za prodej výrobků, například pokud podnik prodává jinému podniku výrobky, které nejsou hotové, a zároveň mu dává k dispozici své zkušenosti pro následné zpracování. V této souvislosti je třeba konstatovat, že Komise správně tvrdí, že rozdíl v cenách je v zásadě odlišný od licenčního poplatku, který potenciálně vede k odlišným daňovým důsledkům, což ostatně uvádí i znění pokynů OECD z roku 2010 v odstavci 6.19.
- 336 V projednávané věci z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že skupina Starbucks v průběhu správního řízení tvrdila, že vyšší přírážka k ceně zelených kávových zrn, kterou nepřidružený výrobní podnik 2 platil skupině Starbucks, představovala odměnu za duševní vlastnictví v oblasti pražení.
- 337 Za těchto okolností nemohly být argumenty kontaktních osob skupiny Starbucks, které byly vzneseny během správního řízení, zamítnuty pouze na základě zjištění, že smlouva o licenci k používání technologie stanovila, že nepřidružený výrobní podnik 2 nemá platit za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení žádný licenční poplatek.
- 338 Zatřetí, ačkoli Komise správně tvrdí, že dodávání zelených kávových zrn a udělení podlicence k používání práv duševního vlastnictví jsou odlišné transakce, které mají svůj základ ve dvou smlouvách, jež byly uzavřeny s různými protistranami v rámci skupiny Starbucks, nic to nemění na tom, že smlouva o licenci k používání technologie, kterou skupina Starbucks uzavřela s nepřidruženým výrobním podnikem 2, uvádí [důvěrně].
- 339 Začtvrté Komise v podstatě dodává, že rozdíl v cenách mezi zelenými kávovými zrny, která nakupoval nepřidružený výrobní podnik 2, a těmi, která nakupovala společnost SMBV, může mít několik dalších vysvětlení, jako je především značná vyjednávací síla skupiny Starbucks [důvěrně], dále skutečnost, že nepřidružený výrobní podnik 2 svá zelená kávová zrna nekupuje přímo od společnosti SCTC, ale od skupiny Starbucks [důvěrně], která je nakupuje od společnosti SCTC a dále je prodává, což dle Komise rovněž může vést k dodatečné přírážce k ceně za účelem započtení hodnoty přidané skupinou Starbucks [důvěrně], nebo konečně jako je rozdíl v podmínkách dodávání.
- 340 Nejprve je třeba poznamenat, že argument Komise, podle kterého měla skupina Starbucks [důvěrně] oproti nepřidružené výrobní společnosti 2 natolik významnou vyjednávací sílu, že jí dle Komise umožňovala požadovat mnohem vyšší cenu, než je cena, kterou mohla získat [důvěrně] od společnosti SMBV, není přesvědčivý.

- 341 Dále, ačkoli Komise tvrdí, že skutečnost, že nepřidružený výrobní podnik 2 svá zelená kávová zrna nekupuje přímo od společnosti SCTC, ale od skupiny Starbucks [*důvěrné*], která je nakupuje u společnosti SCTC a dále je prodává, může rovněž vést k dodatečné přírážce k ceně za účelem započtení [*důvěrné*], nevysvětluje [*důvěrné*]. Společnosti Starbucks přitom v tomto ohledu namítají, že společnost SCTC plně zajišťuje proces zásobování, který zahrnuje přepravu kávových zrn z přístavu původu do přístavu určení, kde jsou kávová zrna dodávána nepřidruženému výrobnímu podniku 2, aniž jsou jakkoli zpracována. Kromě toho mají společnosti Starbucks za to, že z důvodu administrativní efektivity [*důvěrné*]. Tento argument Komise je tedy rovněž třeba odmítnout.
- 342 Konečně Komise poukazuje na to, že existuje rozdíl mezi podmínkami dodávání zelených kávových zrn nepřidruženému výrobnímu podniku 2 a společnosti SMBV. Tvrdí, že skupina Starbucks [*důvěrné*] nepřidruženému výrobnímu podniku 2 prodává zelená kávová zrna za cenu CIF (náklady, pojištění a přeprava) v přístavu vstupu na území, kde tento podnik vykonává hospodářskou činnost, zatímco zelená kávová zrna, která si společnost SMBV opatřuje u společnosti SCTC, jsou dodávána za cenu FOB (vyplaceně na palubu lodi) v přístavu v Amsterdamu (Nizozemsko). Nicméně je nutno konstatovat, že Komise své tvrzení, že mezi cenou za dodávku za cenu FOB a cenou za dodávku za cenu CAF může být značný rozdíl, nepodkládá žádnými výpočty. A dále společnosti Starbucks tvrdí, že rozdíl v ceně mezi dodáním za cenu FAB a dodáním za cenu CAF je příliš nízký na to, než aby mohl vysvětlit vyšší přírážku“. Komisi se tedy nepodařilo prokázat její tvrzení, že „vyšší přírážka“ nemohla, byť jen z části, představovat odměnu za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení, jelikož byla výlučně důsledkem rozdílu v podmínkách dodávání podle předmětných smluv.
- 343 Za těchto podmínek ani stručné odůvodnění uvedené v bodě 302 odůvodnění napadeného rozhodnutí, ani další vysvětlení, která Komise poskytla, zpochybňované skupinou Starbucks, Komisi neumožňovaly konstatovat, že smlouvy uzavřené mezi skupinou Starbucks a nepřidruženým výrobním podnikem 2 právně dostačujícím způsobem prokazují, že tento podnik neplatil skupině Starbucks žádnou odměnu za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení.
- 344 Z toho vyplývá, že na základě toho, co Komise uvedla v napadeném rozhodnutí, se jí nepodařilo právně dostačujícím způsobem prokázat, že s ohledem na smlouvu mezi skupinou Starbucks a nepřidruženým výrobním podnikem 2 lze mít za to, že licenční poplatek, který společnost SMBV platila společnosti Alki, měl být roven nule.
- 345 Z toho v souhrnu vyplývá, že se Komisi nepodařilo na základě jejího srovnání se smlouvami uzavřenými s deseti nepřidruženými výrobními podniky prokázat, že licenční poplatek měl být roven nule. Smlouvy uzavřené s nepřidruženými výrobními podniky 1, 3, 4, 7, 8, 9 a 10 byly totiž uzavřeny po přijetí předběžné dohody. Smlouvy uzavřené s nepřidruženými výrobními podniky 5, 6 a 7 se týkají podniků, které nepraží kávu. Smlouvy uzavřené s nepřidruženými výrobními podniky 1, 4, 8, 9 a 10 nejsou smlouvami o dalším prodeji. Smlouvy uzavřené s nepřidruženými výrobními podniky 1, 5, 6, 7, 8 a 9 se vztahují na jiné produkty, než je pražená káva, a smlouva uzavřená s nepřidruženým výrobním podnikem 3 uvádí možnost placení licenčního poplatku. Pokud jde o analýzu smlouvy uzavřené s nepřidruženým výrobním podnikem 2, stručné a spekulativní argumenty Komise nestačí k prokázání skutečnosti, že tento podnik neplatil skupině Starbucks za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení žádnou odměnu.
- 346 Z úvah uvedených výše v bodech 288 až 345 tudíž vyplývá, že Komise neprokázala, že by uplatnění metody CUP na základě srovnání se smlouvami uzavřenými mezi skupinou Starbucks a deseti nepřidruženými výrobními podniky vedlo k závěru, že kdyby byl licenční poplatek, který společnost SMBV platila společnosti Alki, stanoven za tržních podmínek, byl by roven nule.

g) K dohodám mezi konkurenty skupiny Starbucks a třetími pražírny

- 347 Komise rovněž porovnávala licenční poplatky, který společnost SMBV platila společnosti Alki, se zněním několika dohod, které konkurenti skupiny Starbucks uzavřeli s třetími pražírny. Komise měla za to, že z této srovnávací analýzy vyplývá, že společnost SMBV neměla společnosti Alki platit žádný licenční poplatek za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení.
- 348 Z bodu 309 odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že Komise za účelem určení, zda byl licenční poplatek, který společnost SMBV platila společnosti Alki za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení, v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, porovnávala dohodu uzavřenou mezi společností Alki a společností SMBV s několika dohodami uzavřenými mezi konkurenty skupiny Starbucks a třetími pražírny. V této souvislosti Komise odkázala na odpovědi společností Melitta a Dallmayr a podniku Y.
- 349 Společnosti Starbucks zpochybňují analýzu, kterou provedla Komise. Mají za to, že dohody uzavřené se společností Melitta a podnikem X jsou „dohody, prostřednictvím kterých výrobce na zakázku nebo smluvní výrobce, na rozdíl od společnosti SMBV, dodává hotové výrobky [produkty] svému mandantovi, a nikoli přímo mandantovým zákazníkům“. To dle společnosti Starbucks vede k tomu, že tyto dohody jsou zcela odlišné od smluv o pražení, a v důsledku je jejich zkoumání v projednávané věci irelevantní. Je tedy třeba přezkoumat, zda tyto tři smluvní vztahy byly srovnatelné se smlouvou o pražení, kterou společnost SMBV uzavřela se společností Alki.
- 350 Zaprvé, pokud jde o společnost Melitta, Komise v bodě 306 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že jí tento konkurenční podnik skupiny Starbucks vysvětlil, že od třetích osob, které pro něj jako subdodavatelé pražily kávu, nepobíral licenční poplatek, ačkoli jim poskytoval své křivky pražení.
- 351 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že z bodů 207 a 208 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že v určitých situacích, kdy byla vyčerpána kapacita pro pražení, společnost Melitta pražení kávy delegovala na subdodavatele (outsourcing). Z tohoto popisu však nevyplývá, že třetí pražírny praženou kávu skutečně prodávaly do prodejen nebo jiným spotřebitelům.
- 352 Je tedy třeba konstatovat, že podle zjištění uvedených v napadeném rozhodnutí není situace společnosti Melitta srovnatelná se situací společnosti SMBV.
- 353 Zadruhé, pokud jde o podnik Y, který patří do skupiny společností, Komise v bodech 211 a 307 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že tento podnik nechával kávu pražit jedním z podniků skupiny, který byl vybrán jako výrobce na zakázku a skupině neplatil licenční poplatek.
- 354 Je třeba konstatovat, že z tohoto popisu vyplývá, že pražírna skupiny, jíž byl podnik Y součástí, působila jako výrobce na zakázku. Pražírna zelenou kávu zpracovávala na účet jiného podniku v rámci skupiny, jíž byl podnik Y součástí. To znamená, že pražírna neprodávala praženou kávu do prodejen nebo dalším spotřebitelům.
- 355 Ze zjištění, které Komise učinila v napadeném rozhodnutí, tedy vyplývá, že situace podniku Y není srovnatelná se situací společnosti SMBV.
- 356 Zatřetí, pokud jde o společnost Dallmayr, Komise v bodě 308 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, že tento konkurent považoval za neobvyklé požadovat po podniku, který pražil kávu, placení licenčního poplatku, přičemž měl za to, že je logičtější, aby zákazník platil pražírně než naopak. Z bodů 204 a 205 odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že společnost Dallmayr tvrdila, že pražení kávy bylo prováděno jako zvláštní činnost, nebo jako činnost vertikálně integrovaná v rámci podniku. Upřesnila, že funkce nákupu byla „zpravidla“ začleněna do funkce pražení. Společnost Dallmayr tak považovala úhradu licenčního poplatku třetím subjektem poskytujícím služby pražení, za spíše neobvyklou. Podle jejího názoru ve skutečnosti platí spíše zákazník pražírně, a nikoli naopak.

- 357 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že společnost Dallmayr pouze tvrdila, že úhradu licenčního poplatku v oblasti pražení považuje za „spíše neobvyklou“. Toto tvrzení nevylučuje, že takový licenční poplatek přesto může být stanoven. Prohlášení společnosti Dallmayr tedy nejsou v rozporu s existencí takového licenčního poplatku, jako je licenční poplatek placený společností SMBV.
- 358 Z úvah uvedených výše v bodech 347 až 357 tedy vyplývá, že Komise neprokázala, že dohody uzavřené mezi konkurenty skupiny Starbucks a třetími pražírnami, které Komise popsala v napadeném rozhodnutí, byly pro účely analýzy situace společnosti SMBV relevantní. Závěry, které byly v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí učiněny, totiž neumožňují dospět k závěru, že tyto dohody byly srovnatelné s dohodou o pražení. I kdyby se tedy potvrdilo, že v rámci dohod uzavřených mezi konkurenty skupiny Starbucks a třetími pražírnami nebyly placeny žádné licenční poplatky, nepostačovala by tato okolnost k prokázání, že společnost SMBV neměla společnosti Alki platit žádný licenční poplatek za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení.
- 359 Z důvodů uvedených výše v bodech 279 až 358 je tedy třeba konstatovat, že Komise způsobem vyžadovaným judikaturou uvedenou výše v bodech 194 až 196 neprokázala, že licenční poplatek měl být roven nule. Žalobám Nizozemského království a společností Starbucks je proto třeba vyhovět v rozsahu, v němž se týkají druhého směru úvah odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z tohoto důvodu není nutné zkoumat argumenty Nizozemského království a společností Starbucks, které zpochybňují odmítnutí argumentů vznesených v průběhu správního řízení za účelem odůvodnění povinnosti placení licenčního poplatku (viz bod 230 výše).

h) K argumentu, podle kterého měla být výše licenčního poplatku nižší, než je výše odsouhlasená v předběžné dohodě

- 360 Jak bylo uvedeno výše v bodě 229, Komise v napadeném rozhodnutí uvedla, že proměnlivá povaha licenčního poplatku v období od roku 2006 do roku 2014 byla „první znám[ou]“ nasvědčující tomu, že výše této platby nebyla závislá na hodnotě duševního vlastnictví v oblasti pražení. V tomto ohledu Komise na jednání vysvětlila, že z bodů 287 až 289 odůvodnění a z poznámky pod čarou 146 napadeného rozhodnutí vyplývá, že licenční poplatek měl být určen nižší, než byl odsouhlasen v předběžné dohodě.
- 361 Nejprve je však třeba poukázat na to, že se Komise v bodě 287 odůvodnění napadeného rozhodnutí omezila na to, že zopakovala některá zjištění, která učinila v rozhodnutí o zahájení řízení, aniž z nich ovšem vyvodila jakékoliv důsledky pro napadené rozhodnutí. Dále Komise v bodě 288 odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlila, že pro období od roku 2006 do roku 2014 spočítala, jaký procentní podíl z ročních prodejů pražené kávy do prodejen společností SMBV tvořil licenční poplatek, který společnost SMBV ročně platila společnosti Alki, a konstatovala, že výsledek potvrdil její pochybnosti ohledně kolísání licenčního poplatku. Konečně Komise v bodě 289 odůvodnění napadeného rozhodnutí dodala, že proměnlivá povaha licenčního poplatku byla „první znám[ou]“ nasvědčující tomu, že výše této platby nebyla závislá na hodnotě duševního vlastnictví, za které byl tento licenční poplatek hrazen. Poznámka pod čarou 146 napadeného rozhodnutí v podstatě uvádí, že „pro ilustraci [...] nebyla zjištěna žádná smlouva [zkoumaná Komisí], podle níž by byla vyplácena odměna za technologii pražení kávy poskytnutou na trhu [uváděnou na trh prostřednictvím licence]“.
- 362 Je tedy nutno konstatovat, že ani body 287 až 289 odůvodnění napadeného rozhodnutí, ani poznámka pod čarou 146 uvedeného rozhodnutí neobsahují žádný argument, podle kterého výše licenčního poplatku měla být nižší než jeho výše odsouhlasená v předběžné dohodě. Tyto body odůvodnění se totiž omezují na konstatování, že proměnlivá povaha licenčního poplatku nasvědčuje tomu, že jeho výše nebyla závislá na hodnotě duševního vlastnictví v oblasti pražení, a dále na konstatování, že uvedený licenční poplatek neměl být vůbec hrazen.

- 363 Naproti tomu je třeba konstatovat, že zejména z bodů 290, 318, 339 a 445 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že Komise konstatovala, že licenční poplatek měl být přesně roven nule. V bodě 340 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise *a fortiori* upřesnila, že výši licenčního poplatku není třeba odhadovat, a jinými slovy zisk, který společnost SMBV převedla na společnost Alki jako licenční poplatek za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení, měl být v Nizozemsku zdaněn v plné výši.
- 364 Z těchto úvah vyplývá, že napadené rozhodnutí neobsahuje žádnou úvahu, podle které měl být stanoven nižší licenční poplatek než ten, který byl odsouhlasen v předběžné dohodě, kterou by Nizozemské království a společnost Starbucks mohly identifikovat.
- 365 V každém případě i za předpokladu, že by z napadeného rozhodnutí dostatečně jasně vyplývalo, že měl být stanoven nižší licenční poplatek, než byl odsouhlasen v předběžné dohodě, Nizozemské království a společnost Starbucks v podstatě zpochybňují argument Komise, podle kterého je výše licenčního poplatku nezávislá na jeho hospodářské hodnotě.
- 366 V této souvislosti je třeba poznamenat, že zajisté nelze popřít, že proměnlivá povaha licenčního poplatku vyvolává otázku ohledně jeho hospodářské racionálnosti. V projednávané věci totiž Nizozemské království a společnost Starbucks neposkytly žádné přesvědčivé vysvětlení odůvodňující volbu neobvyklé metody stanovení výše licenčního poplatku.
- 367 Zbytková povaha uvedeného licenčního poplatku nicméně pouze nasvědčuje tomu, že byl v zásadě vypočten na základě stanovení výše ostatních relevantních nákladů a příjmů, jakož i na základě odhadu výše zdanitelného zisku společnosti SMBV. Pokud by tedy uvedená kritéria byla správně identifikována, nevylučovala by pouhá zbytková povaha licenčního poplatku skutečnost, že jeho výše může odpovídat jeho hospodářské hodnotě.
- 368 Je třeba konstatovat, že zjištění uvedená v bodech 287 až 289 odůvodnění napadeného rozhodnutí nepostačují k prokázání, že v průběhu celého období od roku 2006 do roku 2014 měl být stanoven nižší licenční poplatek, než byl odsouhlasen v předběžné dohodě, zejména proto, že napadené rozhodnutí neupřesňuje, jakou výši licenčního poplatku by Komise považovala za přiměřenou.
- 369 Navíc je třeba poukázat na to, že Komise v kontextu zjištění učiněného v bodě 289 odůvodnění napadeného rozhodnutí odkázala na poznámku pod čarou 146 napadeného rozhodnutí, která uvádí:
- „[Z] analýzy provedené pomocí statistiky licenčních poplatků [RoyaltyStat] za 2. čtvrtletí roku 2015 vyplývá, že ze 168 dohod [smluv] 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 [smluv], 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 [uváděnou na trh prostřednictvím licence]. Taková technologie je poskytována za úhradu pouze v určitých případech ve spojení s ochrannými známkami.“
- 370 V tomto ohledu je třeba konstatovat, zaprvé že tyto úvahy byly učiněny pouze „pro ilustraci“, zadruhé že i když Komise tvrdí, že licenční poplatek byl placen „pro dané odvětví [ve kterém] byla v rámci licence poskytnuta pouze technologie“, a že existovaly příklady, kdy byla „taková technologie [...] poskytována za úhradu pouze v určitých případech ve spojení s ochrannými známkami“, neuvádí, jaká by byla přiměřená výše takového licenčního poplatku, a zatřetí, že Komise nevysvětlila důvody, proč měla za to, že údaje týkající se roku 2015 byly v okamžiku uzavření předběžné dohody v roce 2008 rozumně předvídatelné.

- 371 Komise tedy právně dostačujícím způsobem neprokázala své tvrzení, podle kterého výše licenčního poplatku v průběhu celého období od roku 2006 do roku 2014 nebyla závislá na hodnotě duševního vlastnictví, za jehož používání byl licenční poplatek placen, a podle kterého byla z tohoto důvodu společnosti SMBV poskytnuta hospodářská výhoda.
- 372 Z toho vyplývá, že je třeba odmítnout argument Komise, podle kterého v napadeném rozhodnutí prokázala, že měl být stanoven nižší licenční poplatek, než byl odsouhlasen v předběžné dohodě.
- 373 Druhé části třetího žalobního důvodu ve věci T-760/15 a čtvrté části druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 je tudíž třeba vyhovět v rozsahu, v němž Nizozemské království a společnosti Starbucks zpochybňují, že Komise v rámci druhého směru úvah prokázala, že licenční poplatek, který společnost SMBV platila společnosti Alki, měl být roven nule a že z této skutečnosti plyne, že došlo k poskytnutí výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, aniž je třeba zkoumat argument společností Starbucks, podle kterého byla Komise povinna stanovit rozpětí licenčního poplatku za obvyklých tržních podmínek.

3. K ročnímu stanovení ceny zelených kávových zrn (třetí směr úvah)

- 374 Nizozemské království a společnosti Starbucks v podstatě vznášejí dvě výtky vůči analýze, kterou Komise provedla v rámci třetího směru úvah napadeného rozhodnutí, podle které byla výše ceny zelených kávových zrn nadhodnocená, přičemž v rámci předběžné dohody nebyla nijak zkoumána otázka, zda je tato cena v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Společnosti Starbucks v rámci první výtky tvrdí, že se třetí směr úvah týká položky nákladů společnosti SMBV, která nespadá do působnosti napadeného opatření, jak je vymezena v napadeném rozhodnutí. Nizozemské království a společnosti Starbucks v rámci druhé výtky zpochybňují zjištění Komise, podle kterého výše rozpětí, jež bylo uplatňováno na cenu zelených kávových zrn, které společnost SCTC prodávala společnosti SMBV, nebyla v souladu s vyšší rozpětí za obvyklých tržních podmínek.

a) K otázce, zda cena zelených kávových zrn spadala do působnosti napadeného opatření

- 375 Pokud jde o první výtku, společnosti Starbucks v podstatě tvrdí, že se třetí směr úvah Komise, který se vztahuje na cenu zelených kávových zrn, týká položky nákladů společnosti SMBV, která nespadá do působnosti sporného opatření, jak je definována v napadeném rozhodnutí. Společnosti Starbucks totiž poznamenávají, že Komise nezkoumala otázku ceny zelené kávy z hlediska situace v okamžiku, kdy byla předběžná dohoda uzavřena, tedy v dubnu 2008. V replice dodávají, že některé argumenty, které Komise vznesla v žalobní odpovědi ve věci T-636/16, nasvědčují tomu, že daňové výhody, jež Komise zjistila a které jsou důsledkem ceny zelených zrn v letech 2011 až 2014, nelze připisovat předběžné dohodě. Tvrzená daňová zvýhodnění vyplývající z ceny zelených kávových zrn dle společností Starbucks nelze připisovat předběžné dohodě, ale každoročním prohlášením, v rámci kterých byly tyto ceny schvalovány a které tedy nespadají do působnosti „napadeného rozhodnutí“.
- 376 Komise tvrdí, že z napadeného rozhodnutí, jakož i z žalobní odpovědi ve věci T-636/16 jasně vyplývá, že cena zelených kávových zrn měla být zkoumána za účelem zjištění, zda byla výše této ceny příliš vysoká a vedla ke snížení zdanitelného zisku společnosti SMBV.
- 377 Pokud jde o působnost sporného opatření, jak je vymezena v napadeném rozhodnutí, je třeba konstatovat, že podle článku 1 napadeného rozhodnutí představuje předběžná dohoda, „kterou dne 28. dubna 2008 uzavřelo Nizozemsko s[e] [společností SMBV]“, opatření, které představuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a které Nizozemské království provedlo v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU. Z tohoto ustanovení, jakož i z definice uvedené v bodě 40 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že sporným opatřením je tedy pouze předběžná dohoda.

- 378 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že z ustanovení předběžné dohody vyplývá (viz výše body 12 až 16), že tato dohoda určuje metodu výpočtu odměny společnosti SMBV za její výrobní a distribuční činnosti, která slouží ke stanovení základu daně z příjmu právnických osob společnosti SMBV. Ačkoliv v této souvislosti předběžná dohoda odkazuje na cenu zelených kávových zrn, kterou společnost SMBV platila společnosti SCTC, přičemž tyto náklady jsou vyloučeny z nákladové základny společnosti SMBV, neřeší otázku, jak vysoká převodní cena za nákup kávových zrn měla být stanovena. Je totiž třeba odlišit otázku, zda jsou náklady na nákup zelených zrn součástí vyměřovacího základu pro výpočet základu daně, od otázky, jaká je výše převodní ceny těchto transakcí, která byla ve skutečnosti pro daný rok stanovena. Předběžná dohoda přitom neobsahuje žádnou informaci umožňující tuto částku stanovit, takže nizozemské orgány v rámci předběžné dohody v souvislosti se zelenými kávovými zrny nepotvrdily metodu stanovení převodních cen, ani výši ceny.
- 379 Je třeba upřesnit, že jelikož výše ceny za nákup zelených kávových zrn nebyla stanovena v předběžné dohodě, mělo být roční stanovení ceny kávových zrn, zejména pro roky 2011 až 2014, případně provedeno v rámci ročních daňových výměrů.
- 380 Z toho vyplývá, že roční stanovení ceny zelených kávových zrn nebylo uvedeno v předběžné dohodě, a tudíž bylo mimo působnost napadeného opatření. Toto zjištění není zpochybněno argumenty Komise.
- 381 Zaprvé má Komise za to, že předběžná dohoda, která představuje sporné opatření, měla předem stanovit převodní cenu zelených kávových zrn od hospodářského roku 2011. Podle bodu 447 odůvodnění napadeného rozhodnutí měl totiž být stanoven vyšší účetní zisk společnosti SMBV spojený z ceny zelených kávových zrn za zdaňovací období od roku 2011. Z bodů 360 a 361 odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že zpráva o stanovení převodních cen dle Komise opomněla přezkoumat, zda cena zelených kávových zrn, kterou společnost SMBV platila společnosti SCTC, byla v souladu s obvyklými tržními podmínkami. Podle Komise to „znamená“, že metoda, která byla v této zprávě navržena pro stanovení zdanitelného zisku společnosti SMBV, této společnosti poskytuje selektivní výhodu. Komise navíc v bodě 348 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že předběžná dohoda měla v roce 2008 stanovit cenu za obvyklých tržních podmínek, od které by se v roce 2011, zejména prostřednictvím zvýšení přírážky, nebylo možné odchýlit, s výjimkou nahrazení či změny této ceny v předběžné dohodě.
- 382 Je však třeba konstatovat, že zpráva o stanovení převodních cen neobsahuje žádný přezkum převodních cen uplatňovaných na konkrétní transakce, jako je cena zelených kávových zrn, kterou společnost SCTC účtovala společnosti SMBV. Naproti tomu tato zpráva uvádí metodu výpočtu odměny společnosti SMBV za její výrobní a distribuční činnosti, která představuje základ daně pro účely nizozemské daně z příjmu právnických osob.
- 383 Předběžná dohoda spočívá pouze v získání potvrzení o budoucím daňovém zacházení s daňovým poplatníkem. Takové daňové rozhodnutí, jako je předběžná dohoda, však nutně nezahrnuje všechny aspekty daňového zacházení s daňovým poplatníkem, ale může se omezit na úpravu některých přesně vymezených otázek. Ze strany 28 zprávy o stanovení převodních cen ostatně vyplývá, že daňový poradce skupiny Starbucks měl za to, že transakce související se zelenou kávou jsou jiné transakce než ty, pro které byla vyžádána předběžná dohoda.
- 384 Komise však nepředložila žádný důkaz naznačující, že v nizozemském právu, které je v tomto ohledu relevantní právní úpravou, měla být otázka, zda byla výše ceny zelených kávových zrn, kterou společnost SMBV platila společnosti SCTC, v souladu s obvyklými tržními podmínkami, zkoumána v předběžné dohodě.

- 385 A dále pouhá skutečnost, že předběžná dohoda předem nestanovuje výši převodních cen zelených kávových zrn, sama o sobě neznamená, že předběžná dohoda tím, že určila metodu pro stanovení odměny společnosti SMBV, poskytla této společnosti výhodu v souvislosti s jejími výrobními a distribučními činnostmi.
- 386 Zadruhé Komise ve svých písemnostech poznamenává, že technické provedení předběžné dohody prostřednictvím ročních daňových výměrů je rovněž poskytnutím podpory. Takové konstatování však nevyplyvá z napadeného rozhodnutí. Komise v tomto ohledu odkazuje na článek 1 napadeného rozhodnutí, který odkazuje na skutečnost, společnost SMBV může na základě předběžné dohody „určovat svou daňovou povinnost podle [z titulu] daně z příjmů právnických osob v [Nizozemském království] na ročním základě po dobu 10 let“. Komise dodává, že napadené rozhodnutí obsahuje řadu odkazů na zdanitelný zisk společnosti SMBV, jak je stanoven v předběžné dohodě. Podle Komise není předběžná dohoda nijak užitečná, ledaže je použita pro „přípravu daňových přiznání“. V tomto ohledu Komise poukazuje na bod 225 odůvodnění napadeného rozhodnutí, který uvádí, že předběžná dohoda předpokládá, že nizozemská daňová správa přijme návrh skupiny Starbucks na přidělování zisků, na jehož základě společnost SMBV určuje výši daně z příjmu právnických osob, kterou musí každý rok zaplatit v Nizozemsku.
- 387 Na rozdíl od tvrzení Komise, která jsou popsána výše, je třeba konstatovat, že roční daňové výměry společnosti SMBV předběžnou dohodu čistě technicky neprovádějí. I když je zajisté pravda, že předběžná dohoda a zpráva o stanovení převodních cen, ze které tato dohoda vychází, dopředu určují metodu výpočtu zdanitelného zisku společnosti SMBV podléhajícího nizozemské dani z příjmu právnických osob, v žádném případě neumožňovaly stanovit roční příjmy a náklady, které společnost SMBV přiznávala pro skutečné transakce, ke kterým došlo v průběhu dotčeného roku.
- 388 Navíc tvrzení Komise, že technické provedení předběžné dohody prostřednictvím ročních daňových výměrů představuje rovněž poskytnutí podpory, je nesprávné. Roční výměry, kterými je předběžná dohoda prováděna, totiž nejsou součástí dotčeného opatření, jak ho definuje Komise, tedy, jak vyplývá z článku 1 napadeného rozhodnutí, předběžné dohody. Konkrétně předběžná dohoda nestanovila zdanitelný zisk společnosti SMBV na základě ceny zelených kávových zrn a rovněž se nezabývala otázkou ročního stanovení ceny zelených kávových zrn. Dále Komise nikde v napadeném rozhodnutí nizozemským orgánům nevytkla, že společnosti SMBV poskytly výhodu, jelikož ze základu daně vyloučily náklady na zelená kávová zrna, ale omezila se na napadení skutečnosti, že nizozemské daňové orgány nezkoumaly výši ceny těchto kávových zrn.
- 389 Každopádně je třeba konstatovat, že Komisi nic nebránilo v tom, aby sporné opatření vymezila širě tak, aby zahrnovalo i roční daňové výměry společnosti SMBV. Komise však působnost sporného opatření omezila pouze na předběžnou dohodu.
- 390 Navíc bylo výše v bodě 248 vysvětleno, že předběžná dohoda mohla být v průběhu doby její platnosti, která trvala od roku 2007 do roku 2017, zrušena nebo změněna. Je třeba poznamenat, že Komise v napadeném rozhodnutí neměla za to, že skutečnost, že nizozemské orgány předběžnou dohodu v průběhu její doby platnosti z důvodu, že cena zelených kávových zrn byla nadhodnocená, nezrušily nebo nezměnily, poskytla společnosti SMBV výhodu.
- 391 Je tudíž třeba vyhovět výtce, podle které se třetí směr úvah týká nákladů společnosti SMBV, které nespadaly do působnosti sporného opatření. Vzhledem k tomu, že výše ceny zelených kávových zrn v daňových letech od roku 2011 nebyla součástí sporného opatření, Komise v souladu s čl. 2 odst. 1 napadeného rozhodnutí ve spojení s body 447 a 448 jeho odůvodnění nemohla po Nizozemském království požadovat navrácení rozdílu mezi částkou, která byla skutečně zaplacená jako daň z příjmu právnických osob, a částkou, kterou by společnost SMBV musela zaplatit, kdyby byl vzhledem k ceně zelených kávových zrn v daňových letech od roku 2011 stanoven vyšší účetní zisk této společnosti.

b) K otázce, zda výše přírážky uplatňované na cenu zelených zrn, které společnost SCTC prodávala společnosti SMBV, je v souladu s cenou za obvyklých tržních podmínek

- 392 Každopádně je i za předpokladu, že by se třetí směr úvah týkal položek nákladů společnosti SMBV, které spadají do působnosti sporného opatření, nutno konstatovat, že je rovněž třeba vyhovět druhé výtce, která je uvedena výše v bodě 374. Úvodem je totiž třeba připomenout, že je cena zelených kávových zrn, která společnost SMBV zakoupila, vyloučena z nákladové základny společnosti SMBV, jež je vymezena v předběžné dohodě. Cena zelených kávových zrn, kterou společnost SMBV platila společnosti SMBV, se v podstatě skládá z ceny zboží společnosti SCTC a z přírážky k této ceně.
- 393 Napadené rozhodnutí vysvětluje, že v období od roku 2005 do roku 2010 byla průměrná přírážka k ceně zelených kávových zrn, která společnost SCTC dodávala, [důvěrné] %, oproti [důvěrné] % v období od roku 2011 do roku 2014. Průměrné hrubé rozpětí uplatňované na prodávané zboží činilo v období od roku 2005 do roku 2010 [důvěrné] %, zatímco průměrné hrubé rozpětí uplatňované na prodávané zboží v období od roku 2011 do roku 2014 činilo [důvěrné]. Podle napadeného rozhodnutí skupina Starbucks tvrdila, že průměrná přírážka ve výši [důvěrné] % uplatňovaná v období od roku 2005 do roku 2010 byla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Komise dále předpokládala, že zvýšení přírážky od roku 2011 mohlo představovat odměnu, kterou si společnost SMBV účtovala za činnost pražení kávy. Komise vzhledem k tomu, že se přírážka ve výši [důvěrné] % rovněž nacházela v rozpětí odměny za výkon funkce dodavatele, na kterou skupina Starbucks odkázala během správního řízení, dospěla k závěru, že přírážka ve výši [důvěrné] % k ceně zelených kávových zrn v období od roku 2005 do roku 2010 byla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Komise měla za to, že vzhledem k tomu, že skupina Starbucks podle napadeného rozhodnutí nevznesla žádné „přesvědčivé“ důvody pro zvýšení přírážky na [důvěrné] % od roku 2011, nemohlo být od tohoto okamžiku přijato žádné odpovídající snížení účetního zisku společnosti SMBV.
- 394 Komise však, aby dospěla ke spolehlivému odhadu přírážky v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek v období od roku 2011, souhlasila s připočtením ceny programu „praxe C. A. F. E. [C. A. F. E. Practices]“ k průměrné přírážce ve výši [důvěrné] % v období od roku 2005 do roku 2010 až do jejich výše [důvěrné]. Podle Komise tato cena na konci roku 2014 představovala [důvěrné] % ceny, za kterou zelená kávová zrna kupovala společnost SCTC, a [důvěrné] % ceny účtované společnosti SMBV. Komise má za to, že přírážka za obvyklých tržních podmínek, kterou si společnost SCTC účtovala v období od roku 2011, proto činila až [důvěrné] % z ceny, za kterou zelená kávová zrna kupovala společnost SCTC, což dle názoru Komise odpovídá hrubému rozpětí ve výši [důvěrné] % z prodejní ceny zelených kávových zrn, kterou společnost SCTC účtovala společnosti SMBV.
- 395 Komise dospěla k závěru, že průměrná přírážka ve výši [důvěrné] %, kterou společnost SCTC v letech 2011 až 2014 uplatňovala na cenu zelených kávových zrn, za kterou tato zrna prodávala společnosti SMBV, neodráží spolehlivý odhad tržního výsledku v souladu s obvyklými tržními podmínkami.
- 396 Na jedné straně je třeba konstatovat, že, jak bylo uvedeno výše v bodech 243 až 251, byla Komise za okolností projednávané věci povinna zdržet se jakéhokoli posouzení založeného na situaci, která nastala po uzavření předběžné dohody. Komise přitom v napadeném rozhodnutí nevysvětluje, jak mohla být vysoká cena zelených kávových zrn v daňových letech od roku 2011, na kterou Komise kladla důraz v bodech 342 až 359 odůvodnění tohoto rozhodnutí, předvídatelná v okamžiku přijetí předběžné dohody, ačkoliv se jedná o situaci společnosti SMBV od roku 2011. Komise tedy neprokázala, že byla oprávněna vycházet ze skutečnosti, že společnost SCTC v daňových letech od roku 2011 uplatňovala vyšší přírážku k ceně zelených kávových zrn.
- 397 Na straně druhé i za předpokladu, že by zvýšení přírážky uplatňované od roku 2011 bylo v okamžiku uzavření předběžné dohody předvídatelné, je třeba konstatovat, že přístup Komise není přesvědčivý. Jak totiž právem tvrdí společnost Starbucks, Komise naznačuje, že přírážka společnosti SCTC měla být stanovena ve výši průměrného zisku, kterého společnost SCTC dosahovala ze svých prodeju

v rámci skupiny v průběhu hospodářských let před rokem 2008, před zdaněním, ačkoliv takové dřívější „řízené“ transakce (v rámci skupiny) nemohou být použity pro účely srovnávací analýzy „tržních“ převodních cen.

398 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že Komise tvrdí, že cena, kterou společnost SMBV platila společnosti SCTC, byla od roku 2011 příliš vysoká. Je třeba připomenout, že se jedná o cenu, která byla placena v rámci skupiny Starbucks. Komise přitom za účelem stanovení převodní ceny měla porovnat cenu, kterou společnost SMBV platila společnosti SCTC, s cenou zelených kávových zrn, kterou by na trhu platil samostatný podnik. Komise měla stanovit cenové rozpětí zelených kávových zrn, které by na trhu platila samostatná pražírna v situaci srovnatelné se situací společnosti SMBV. Komise se však namísto toho, aby takovou nezávislou transakci vymezila a přezkoumala, ve své analýze věnovala jen předmětné řízené transakci a pouze ověřila hodnověrnost struktury nákladů a přírážek druhé (integrované) strany předmětné řízené transakce, tedy společnosti SCTC.

399 Pro ilustraci je třeba připomenout, že pokyny OECD z roku 2010, na které Komise v napadeném rozhodnutí opakovaně odkazuje, v odstavcích 3.24 a 3.25 uvádějí:

„3.24 Srovnatelná nezávislá transakce představuje transakci mezi dvěma nezávislými stranami, která je srovnatelná se zkoumanou závislou [řízenou] transakcí. Může se jednat o srovnatelnou transakci mezi jednou ze stran závislé [řízené] transakce a nezávislou stranou („interní srovnatelná transakce“) nebo o transakci mezi dvěma nezávislými stranami, které nejsou stranami závislé [řízené] transakce („externí srovnatelná transakce“).

3.25 Srovnání závislých [řízených] transakcí daňového poplatníka s ostatními závislými [řízenými] transakcemi realizovanými ze strany stejné či odlišné skupiny nadnárodních podniků jsou pro aplikaci principu tržního odstupu [zásady obvyklých tržních podmínek] irelevantní, a proto by neměla být používána ze strany daňové správy jako základ pro úpravu převodních cen nebo ze strany daňového poplatníka na podporu jeho politiky v oblasti převodních cen.“

400 V této souvislosti Komise připouští, že v bodech 342 až 361 odůvodnění napadeného rozhodnutí nebylo jejím cílem provést zevrubnou analýzu stanovování převodních cen za účelem stanovení ceny zelené kávy za obvyklých tržních podmínek v okamžiku, kdy bylo požádáno o uzavření předběžné dohody. Jak však bylo uvedeno výše v bodě 154, Komisi příslušelo svou volbu metody pro stanovení převodních cen, kterou v projednávané věci považovala za vhodnou pro účely přezkumu výše převodních cen stanovených pro transakci uvnitř skupiny, odůvodnit.

401 Tvrzení Komise, podle kterého pro účely svého posouzení nijak nepotřebovala určit srovnatelné externí transakce týkající se zelených kávových zrn, jelikož „pochopila“, že průměrná přírážka ve výši [důvěrné] % v období od roku 2005 do roku 2010 odpovídala přírážce za obvyklých tržních podmínek v roce 2008, v tomto ohledu jako odůvodnění nepostačuje. Cílem srovnání řízené transakce se srovnatelnými externími transakcemi v období po roce 2011 je totiž určit, zda tato transakce byla v souladu s obvyklými tržními podmínkami, a skutečnost, že se o řízené transakci v období od roku 2005 do roku 2010 předpokládá, že je slučitelná s obvyklými tržními podmínkami, neumožňuje vyhnout se přezkumu srovnatelných externích transakcí v období po roce 2011. Pouhá skutečnost, že kontaktní osoby skupiny Starbucks dle Komise neposkytly žádné platné odůvodnění zvýšení přírážky od roku 2011, neprokazuje, že byla stanovena vyšší cena zelených zrn, kterou společnost SMBV platila společnosti SCTC v daňových letech od roku 2011, než jsou ceny, které na trhu musely platit jiné srovnatelné subjekty.

402 Tyto úvahy postačují k učinění závěru, že je rovněž třeba vyhovět druhé výtce uvedené výše v bodě 374.

- 403 Jak bylo uvedeno výše v bodech 391 a 402, je tudíž třeba vyhovět výtce, podle které se třetí směr úvah týká položky nákladů společnosti SMBV, které nespádají do působnosti sporného opatření, a podle které je pro úplnost třeba poukázat na to, že Komise v rámci tohoto směru úvah neprokázala, že společnosti SMBV byla poskytnuta výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 404 Je tudíž třeba vyhovět žalobnímu důvodu vycházejícímu ze skutečnosti, že Komise v rámci prvního až třetího směru úvah neprokázala, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

E. Ke zpochybnění podpůrné argumentace týkající se existence daňového zvýhodnění ve prospěch společnosti SMBV (body 362 až 408 odůvodnění napadeného rozhodnutí)

- 405 Čtvrtý žalobní důvod ve věci T-760/15 a třetí část druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 se týkají podpůrné argumentace Komise, jež se zabývá existencí výhody a spočívá v prokazování skutečnosti, že i za předpokladu, že by transakční metoda čistého rozpětí mohla být použita pro stanovení zdanitelného zisku společnosti SMBV, byla by pravidla uplatňování této metody na společnost SMBV, stanovená v předběžné dohodě, nesprávná.
- 406 Tato podpůrná argumentace se dělí na dvě části. V první části měla Komise za to, že volba společnosti SMBV jakožto „testované strany“ namísto společnosti Alki pro účely použití transakční metody čistého rozpětí byla nesprávná (čtvrtý směr úvah). Ve druhé části měla Komise za to, že i za předpokladu, že by testovanou stranou skutečně měla být společnost SMBV, nebylo by ziskové rozpětí, které společnost SMBV získala po uplatnění transakční metody čistého rozpětí, v souladu s obvyklými tržními podmínkami. Komise měla za to, že volba provozních nákladů jakožto ukazatele výše zisku byla nesprávná (pátý směr úvah). A dále Komise shledala, že v každém případě byly úpravy ziskového rozpětí za účelem posílení srovnatelnosti společnosti SMBV se srovnatelnými podniky nevhodné (šestý směr úvah).
- 407 Transakční metoda čistého rozpětí, na kterou Komise odkazuje v bodech 72 až 74 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je nepřímou metodou stanovení převodních cen. Spočívá ve vymezení čistého zisku, kterého daňový poplatník dosahuje na základě řízené transakce nebo na základě řízených transakcí, které jsou úzce spjaté nebo spojeny, z vhodného základu. Za účelem stanovení tohoto vhodného základu je třeba zvolit ukazatel výše zisku, jako jsou ceny, tržby nebo aktiva. Ukazatel čistého zisku, který daňový poplatník získal na základě řízené transakce, musí být určen odkazem na ukazatel čistého zisku, který získal tentýž daňový poplatník nebo nezávislý podnik na základě srovnatelných transakcí na volném trhu. Transakční metoda čistého rozpětí vyžaduje určení části transakce, pro kterou je ukazatel testován.
- 408 Nizozemské království a společnosti Starbucks, které tvrdí, že transakční metoda čistého rozpětí byla použita správně, zpochybňují všechny námitky, které Komise uvedla v rámci své podpůrné argumentace ohledně existence výhody.
- 409 Zaprvé se první část čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-760/15 a první výtka třetí části druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 týkají určení společnosti SMBV jakožto nejméně komplexního subjektu.
- 410 Zadruhé se druhá a třetí část čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-760/15 a druhá výtka třetí části druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 týkají označení hlavních funkcí společnosti SMBV a stanovení jejího zisku na základě provozních nákladů.
- 411 Zatřetí se čtvrtá část čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-760/15 a třetí výtka třetí části druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 týkají volby úprav směřujících k posílení srovnatelnosti společnosti SMBV se srovnatelnými podniky. Každou z těchto výtek je třeba se postupně zabývat.

- 412 Kromě toho společnost Starbucks tvrdí, že podpůrná argumentace Komise ohledně existence výhody (body 362 až 408 odůvodnění napadeného rozhodnutí) je nedostatečně odůvodněna. Společnost Starbucks Komisi vytýká, že kritizovala způsob, jakým byla transakční metoda čistého rozpětí použita, aniž prokázala, že by lepší použití této metody vedlo ke zvýšení zisku společnost iSMBV.

1. K výběru společnosti SMBV jakožto nejkomplexnějšího subjektu (čtvrtý směr úvah)

- 413 V první části čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-760/15 Nizozemské království tvrdí, že argument Komise, podle kterého společnost SMBV nemohla být vybrána jakožto testovaná strana pro účely použití transakční metody čistého rozpětí, protože tato společnost je nejkomplexnějším subjektem, je nesprávný. Nizozemské království totiž poukazuje na to, že volba společnosti SMBV za účelem uplatnění transakční metody čistého rozpětí byla správná. Pouhá okolnost, že společnost Alki byla nositelkou duševního vlastnictví v oblasti pražení, jakož i ochranné známky Starbucks pro region EMEA, dle Nizozemského království odůvodňovala, že nebyla vybrána jakožto testovaná strana pro účely transakční metody čistého rozpětí. A dále má Nizozemské království za to, že jsou funkce společnosti SMBV méně komplexní než funkce společnosti Alki. Žádný z argumentů, které Komise v napadeném rozhodnutí uplatňuje, pokud jde o funkce a rizika, která společnost SMBV nese, nemůže dle Nizozemského království tento závěr zpochybnit. Nizozemské království navíc tvrdí, že Komise nespočetila zisk, který by společnosti Alki měl být připsán v případě, že by na ni byla uplatněna transakční metoda čistého rozpětí, a v důsledku toho neprokázala, že by uplatnění transakční metody čistého rozpětí, které navrhuje, vedlo ke zvýšení zisku společnosti SMBV.
- 414 V rámci první výtky třetí části druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 společnost Starbucks tvrdí, že společnost SMBV byla v porovnání se společností Alki ve zprávě o stanovení převodních cen správně vybrána jako nejméně komplexní subjekt. Tvrdí, že se společnost SMBV věnuje rutinním činnostem s nízkým rizikem spočívajícím v pražení a balení kávy, jakož i v administrativní a logistické podpoře. A dále mají společnost Starbucks za to, že společnost Alki je nutně nejkomplexnějším subjektem, jelikož využívá práva duševního vlastnictví v oblasti pražení, což Komise nespochybňuje, a jelikož v souladu s ustanoveními smlouvy o pražení nese rizika spojená s činnostmi společnosti SMBV. Společnost Starbucks Komisi vytýká, že neprovedla odpovídající analýzu funkcí společnosti SMBV, ani funkcí společnosti Alki.
- 415 Společnost Starbucks navíc tvrdí, že je napadené rozhodnutí nedostatečně odůvodněno. Komise podle nich neprokázala, že skutečnost, že společnost SMBV byla nesprávně označena za nejméně komplexní subjekt, poskytla této společnosti výhodu. Tvrdí, že napadené rozhodnutí neupřesňuje, jaký by byl zdanitelný zisk společnosti SMBV, kdyby byla jako nejméně komplexní subjekt vybrána společnost Alki, ani způsob, jakým měla být transakční metoda čistého rozpětí na společnost Alki uplatněna.
- 416 Komise s těmito argumenty nesouhlasí. Tvrdí, že v napadeném rozhodnutí právně dostačujícím způsobem prokázala, že volba společnosti SMBV jakožto testovaného subjektu pro účely použití transakční metody čistého rozpětí byla nesprávná a neumožňovala dospět ke spolehlivému odhadu výsledku za obvyklých tržních podmínek.
- 417 Komise zaprvé tvrdí, že okolnost, že zpráva o stanovení převodních cen neobsahuje úplnou funkční analýzu společnosti SMBV a společnosti Alki, postačuje k závěru, že metoda, jež byla vybrána v předběžné dohodě, neumožňuje dospět k výsledku za obvyklých tržních podmínek. Zadruhé Komise tvrdí, že pokyny OECD neumožňují podpořit stanovisko Nizozemského království a společnosti Starbucks ohledně volby testované strany. Zatřetí Komise tvrdí, že komplexnost testované strany souvisí s komplexností druhého subjektu, který se účastní testované transakce, a z tohoto hlediska je společnost Alki méně komplexní než společnost SMBV. Začtvrté Komise tvrdí, že argument, podle kterého neprovedla odpovídající funkční analýzu společností SMBV a Alki, je nepřijatelný, jelikož se jedná o nový argument, který byl poprvé předložen ve fázi repliky. Zdůrazňuje, že tento argument každopádně není opodstatněný.

- 418 Zapáté, pokud jde o námitku nedostatečného odůvodnění uplatněnou společnostmi Starbucks, Komise odpovídá, že v bodě 377 odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěla k závěru, že použití transakční metody čistého rozpětí neumožňovalo dospět ke spolehlivému odhadu tržního výsledku, neboť je založeno na nesprávném předpokladu, a poskytuje tak SMBV výhodu. Upřesňuje, že kdyby byla společnost Alki považována za nejkomplexnější subjekt, analýza jejích funkcí by prokázala, že neměla nárok na odměnu, a všechny zisky tudíž měly být přičteny společnosti SMBV.
- 419 Účastníci řízení se v podstatě neshodují v otázce, zda zpráva o stanovení převodních cen, jak byla potvrzena v předběžné dohodě, správně vybrala společnost SMBV jakožto subjekt, který měl být testován pro účely transakční metody čistého rozpětí, a dále v otázce, zda Komise dostatečně odůvodnila, proč měla za to, že pochybení při výběru testovaného subjektu vedlo ke snížení zdanitelného zisku společnosti SMBV.
- 420 Na prvním místě třeba přezkoumat, zda Komise splnila svou povinnost uvést odůvodnění, bez ohledu na to, zda testovaným subjektem byla společnost SMBV, nebo společnost Alki.
- 421 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že odůvodnění vyžadované čl. 296 odst. 2 SFEU musí být přizpůsobeno povaze dotčeného aktu a musí z něho jasně a jednoznačně vyplývat úvahy orgánu, jenž akt vydal, tak aby se zúčastněné osoby mohly seznámit s důvody, které vedly k přijetí opatření, a příslušný soud mohl provést svůj přezkum. Požadavek odůvodnění musí být posuzován v závislosti na okolnostech případu, zejména v závislosti na obsahu aktu, povaze dovolávaných důvodů a zájmu, který mohou na získání těchto vysvětlení mít osoby, jimž je akt určen, nebo jiné osoby, kterých se akt bezprostředně a osobně dotýká. Není požadováno, aby odůvodnění vylíčko všechny relevantní skutkové a právní okolnosti, jelikož otázka, zda odůvodnění aktu splňuje požadavky čl. 296 odst. 2 SFEU, musí být posuzována nejen s ohledem na jeho znění, ale také s ohledem na jeho kontext, jakož i s ohledem na všechna právní pravidla upravující dotčenou oblast (viz rozsudky ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise, C-501/00, EU:C:2004:438, bod 73 a citovaná judikatura, a ze dne 22. ledna 2013, Salzgitter v. Komise, T-308/00 RENV, EU:T:2013:30, body 112 a 113 a citovaná judikatura).
- 422 V projednávaném případě Komise v oddíle 9.2.3.4 napadeného rozhodnutí uvedla, že volba společnosti SMBV jakožto testovaného subjektu pro účely použití transakční metody čistého rozpětí poskytla této společnosti výhodu.
- 423 Komise nejprve v bodě 364 odůvodnění napadeného rozhodnutí poukázala na to, že zpráva o stanovení převodních cen měla provést srovnání jednotlivých stran souvisejících transakcí.
- 424 Dále měla Komise v bodech 365 až 368 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že volba společnosti SMBV jakožto testované strany není v souladu s požadavky, které stanovují pokyny OECD z let 1995 a 2010 a podle kterých má být testovanou stranou ten subjekt, jehož funkce jsou nejméně komplexní ze subjektů, které jsou stranami řízené transakce.
- 425 Konečně Komise po analýze funkcí společnosti SMBV a společnosti Alki dospěla k závěru, že zpráva o stanovení převodních cen společnost SMBV chybně zvolila jakožto subjekt, který měl v porovnání se společnostmi Alki méně komplexní funkci (body 369 až 376 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 426 Komise v bodě 377 odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěla k závěru, že jelikož metoda stanovení daňového základu společnosti SMBV použitá ve zprávě o stanovení převodních cen vycházela z nesprávného předpokladu, že společnost SMBV měla být pro účely uplatnění transakční metody čistého rozpětí „testovanou stranou“, nevede tato metoda ke spolehlivému odhadu tržního výsledku v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. Komise dodává, že vzhledem k tomu, že schválení této metody v předběžné dohodě vede ke snížení daňové povinnosti na základě obecného systému daně z příjmu nizozemských právnických osob společnosti SMBV oproti samostatným podnikům, jejichž zisk je na základě tohoto systému určován trhem, je třeba mít za to, že předběžná dohoda poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

- 427 Jak však bylo uvedeno výše v bodě 201, pouhé zjištění nedodržení metodických pravidel, která se týkají stanovování převodních cen, nestačí k prokázání existence státní podpory ve smyslu článku 107 SFEU. Je ještě nutné, aby Komise prokázala, že metodická pochybení, která zjistila, neumožňují dospět ke spolehlivému odhadu výsledku za obvyklých tržních podmínek, a že tato pochybení vedla ke snížení zdanitelného zisku oproti zisku, který by byl stanoven v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
- 428 V rámci přezkumu zvýhodnění ve smyslu článku 107 SFEU tedy Komisi za účelem splnění její povinnosti uvést odůvodnění, jak je vymezena výše v bodě 421, příslušelo uvést důvody, proč měla za to, že nesprávná volba testovaného subjektu vedla ke snížení výše zdanitelného zisku společnosti SMBV v takové míře, že tento zisk neodpovídal spolehlivému odhadu výsledku za obvyklých tržních podmínek, a vedla tak ke snížení daňového zatížení této společnosti.
- 429 Je však třeba konstatovat, že společnosti Starbucks právem tvrdí, že napadené rozhodnutí neobsahuje žádnou informaci umožňující porozumět důvodům, proč měla Komise za to, že nesprávný výběr testovaného subjektu pro účely použití transakční metody čistého rozpětí poskytl společnosti SMBV výhodu.
- 430 I když na jedné straně Komise v bodě 377 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že nesprávný výběr testovaného subjektu poskytl společnosti SMBV výhodu, neobsahuje tento bod dostatečné odůvodnění. Jak totiž vyplývá z bodu 422 výše, omezila se Komise na tvrzení, že nesprávný výběr testovaného subjektu vedl ke snížení zdanitelného zisku. Neposkytuje žádnou informaci, která mohla prokázat, že by uplatnění transakční metody čistého rozpětí na společnost Alki a přičtení zbylého zisku společnosti SMBV vedlo ke zvýšení zdanitelného zisku společnosti SMBV.
- 431 Na straně druhé ostatní body odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvádějí žádnou informaci, která by umožnila porozumět důvodům, proč měla Komise za to, že by zdanitelný zisk společnosti SMBV byl vyšší, kdyby byla transakční metoda čistého rozpětí uplatněna na společnost Alki, a nikoliv na společnost SMBV.
- 432 S ohledem na tyto úvahy je třeba konstatovat, že Komise neuvedla důvody, proč měla za to, že výběr společnosti SMBV jakožto testované strany pro účely použití transakční metody čistého rozpětí vedl ke snížení zdanitelného zisku společnosti SMBV. Komise tudíž v rozporu se svou povinností uvést odůvodnění, která vyplývá z čl. 296 odst. 2 SFEU, neprokázala, proč toto pochybení poskytovalo společnosti SMBV výhodu.
- 433 V každém případě je rovněž třeba konstatovat, že argumentace Komise ohledně výběru testovaného subjektu je nesprávná. I za předpokladu, že by Komise mohla předběžnou dohodu přezkoumat ve světle znění pokynů OECD z roku 1995, jak byly dostupné v dubnu roku 2008, a že by z nesouladu předběžné dohody s požadavky obsaženými v těchto pokynech mohla dovodit, že došlo k poskytnutí výhody, totiž tyto pokyny nestanoví striktní pravidlo týkající se výběru testované strany.
- 434 Konkrétně, jak správně tvrdí Nizozemské království a společnosti Starbucks, odstavec 3.43 znění pokynů OECD z roku 1995 uvádí, že přidružený podnik, na který je transakční metoda čistého rozpětí použita, musí být podnik, v případě kterého je možné zjistit spolehlivé údaje o nejúžeji srovnatelných transakcích. Dále je upřesněno, že posledně uvedené často vede k výběru přidruženého podniku, který je z podniků, jichž se transakce týká, ten nejméně komplexní, a jenž nevlastní hodnotná nehmotná aktiva nebo jedinečná aktiva. Z toho vyplývá, že pokyny nutně nevyžadují, aby byl vybrán subjekt, který je nejméně komplexní, ale pouze doporučují zvolit subjekt, o kterém jsou dostupné nejhodnověnější údaje.

- 435 Komise však neprokázala, že nejhodnověrnější údaje za účelem použití transakční metody čistého rozpětí byly k dispozici o společnosti Alki. Zejména je třeba poukázat na to, že cílem předběžné dohody je stanovit výši zdanitelného zisku společnosti SMBV, a nikoliv výši zdanitelného zisku společnosti Alki, a dále na to, že společnost Alki nebyla účastníkem řízení, jehož cílem bylo určit daňovou situaci SMBV v Nizozemsku.
- 436 Kromě toho existence tohoto doporučení v žádném případě nevede k tomu, že skutečnost, že je jakožto testovaný subjekt vybrán ten či onen subjekt, má nutně vliv na získanou převodní cenu, a pokud je jako testovaný subjekt vybrán subjekt, který je nejkomplexnější, není možné dosáhnout výsledku za obvyklých tržních podmínek.
- 437 Ačkoli je totiž cílem výběru subjektu, který je nejméně komplexní, jakožto testované strany, omezení možných pochybení, není v žádném případě vyloučeno, že použití transakční metody čistého rozpětí na nejkomplexnější subjekt může vést k výsledku za obvyklých tržních podmínek. Navíc vzhledem k tomu, že jsou zbývající zisky přičteny k ziskům druhé strany, by výsledek teoreticky měl být stejný, ať je testován kterýkoliv ze dvou subjektů.
- 438 První části čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-760/15 a první výtce třetí části druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16 je tudíž třeba vyhovět, aniž je třeba zkoumat argument společnosti Starbucks, jehož cílem je zpochybnit přípustnost některých argumentů předložených Komisí.

2. K analýze funkcí společnosti SMBV a stanovení zisku společnosti SMBV na základě provozních nákladů (pátý směr úvah)

- 439 V rámci druhé a třetí části čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-760/15 Nizozemské království tvrdí, že Komise měla nesprávně za to, že hlavní funkcí SMBV byl další prodej odvozených kávových produktů a nekávových produktů, a nikoliv pražení kávy, a dále že provozní náklady nebyly vhodným ukazatelem výše zisku.
- 440 Nizozemské království zaprvé v podstatě tvrdí, že se Komise nesprávně domnívala, že hlavní funkcí společnosti SMBV byl další prodej, a nikoliv pražení. Zadruhé Nizozemské království tvrdí, že vzhledem k tomu, že Komise měla nesprávně za to, že hlavní funkcí společnosti SMBV byl další prodej, je rovněž nesprávné její zjištění, podle kterého byly vhodným ukazatelem výše zisku tržby. Zatřetí Nizozemské království tvrdí, že alternativní srovnávací analýza, kterou Komise navrhla v bodech 395 až 398 odůvodnění napadeného rozhodnutí, neprokazuje, že by určení zisku společnosti SMBV na základě obratu vedlo k vyššímu zdanitelnému zisku společnosti SMBV.
- 441 V rámci druhé výtky třetí části svého druhého žalobního důvodu společnosti Starbucks Komisi rovněž vytýkají, že měla nesprávně za to, že hlavní funkcí společnosti SMBV byl další prodej nekávových produktů, nikoliv pražení kávy, a z toho vyvodila, že vhodným ukazatelem výše zisku byly tržby, nikoliv provozní náklady. V tomto ohledu společnosti Starbucks tvrdí, že provozní náklady představovaly vhodný ukazatel výše zisku společnosti SMBV. Kromě toho společnosti Starbucks tvrdí, že Komise neprokázala, že pochybení při určování funkcí společnosti SMBV této společnosti poskytlo výhodu, jelikož je srovnávací analýza Komise dle názoru společnosti Starbucks stížena významnými pochybeními.
- 442 Komise tvrdí, že řádně prokázala, že hlavní funkcí společnosti SMBV byl další prodej, a že relevantním ukazatelem výše zisku byly tudíž v případě společnosti SMBV tržby, nikoliv provozní náklady.
- 443 Komise na prvním místě tvrdí, že společnost SMBV vystupuje především jako další prodejce.

- 444 Zadruhé Komise zpochybňuje argumenty Nizozemského království a společností Starbuck směřující k prokázání, že Komise měla nesprávně za to, že vhodným ukazatelem výše zisku byly tržby. Tvrdí, že vzhledem k tomu, že prokázala, že hlavní funkcí společnosti SMBV byl další prodej, právem nizozemským orgánům vytýkala, že schválily použití provozních nákladů jako ukazatele výše zisku, a že mohla mít za to, že vhodným ukazatelem výše zisku byly tržby.
- 445 Kromě toho Komise poznamenává, že zisk z prodejů nekávových produktů musí být přičten společnosti SMBV, přičemž tento zisk nemůže být prostřednictvím licenčního poplatku přičten Alki, která není v postavení, ve kterém by mohla vytvářet zisk z dalšího prodeje nekávových produktů.
- 446 Na třetím místě Komise zpochybňuje argumenty Nizozemského království a společností Starbucks, podle nichž je její analýza srovnávacích kritérií stížena několika pochybeními.
- 447 Na čtvrtém místě Komise zpochybňuje kritiku Nizozemského království a společností Starbucks, podle které neprokázala, že by lepší použití transakční metody čistého rozpětí vedlo ke zvýšení zdanitelného zisku společnosti SMBV.
- 448 Na jedné straně Komise tvrdí, že tato kritika není pro posouzení platnosti napadeného rozhodnutí relevantní. Podle Komise totiž patrně nebylo nutné, aby v rámci své podpůrné argumentace navrhla metodu navrácení státní podpory proto, že nesouhlasila s použitím transakční metody čistého rozpětí v případě společnosti SMBV.
- 449 Na straně druhé Komise tvrdí, že tyto připomínky nejsou opodstatněné, jelikož provedla analýzu společnosti SMBV na základě její funkce dalšího prodejce a vypočítala odměnu společnosti SMBV na základě obchodního rozpětí. Bod 400 odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém Komise připustila, že cílem tohoto výpočtu nebylo spočítat odměnu společnosti SMBV za obvyklých tržních podmínek, dle jejího názoru nezpochybňuje skutečnost, že její srovnávací analýza byla uskutečněna s cílem prokázat, že by lepší použití transakční metody čistého rozpětí vedlo ke zvýšení zdanitelného zisku společnosti SMBV.
- 450 Účastníci řízení se v podstatě neshodují v otázce, zda Komise prokázala, že pochybení, která zjistila, pokud jde o analýzu funkcí společnosti SMBV a o volbu ukazatele výše zisku, poskytla společnosti SMBV výhodu.
- 451 Úvodem je třeba konstatovat, že ačkoli jsou tyto otázky v žalobě ve věci T-760/15 předmětem dvou různých výtek, které žaloba rozvádí v rámci samostatných oddílů, jsou od sebe otázky určení funkcí společnosti SMBV a volby ukazatele výše zisku vzájemně neoddělitelné. Z bodů 386 a 400 odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že tyto dvě otázky jsou součástí jedné a téže argumentace, podle které předběžná dohoda poskytla výhodu společnosti SMBV.
- 452 V první fázi totiž Komise konstatovala, že hlavní funkcí společnosti SMBV byl další prodej nekávových produktů, a nikoliv pražení kávy (body 380 až 386 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 453 Ve druhé fázi Komise na základě tohoto zjištění tvrdila, že tržby jsou vhodnějším ukazatelem výše zisku než provozní náklady (body 387 až 391 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Komise měla v podstatě za to, že volba provozních nákladů jako ukazatele výše zisku v období od roku 2008 do roku 2014 nevystihovala značný nárůst tržeb společnosti SMBV, a tedy i jejího zisku z činnosti dalšího prodeje. Komise z toho vyvodila, že zisky z tržeb byly prostřednictvím licenčního poplatku neoprávněně převáděny na společnost Alki, ačkoliiv posledně uvedená společnost nemohla uvedené zisky vytvářet.
- 454 Neoddělitelnost obou fází uvedených výše v bodech 452 a 453 vyplývá ze skutečnosti, že Komise ze zjištění jediného pochybení v identifikaci funkcí společnosti SMBV nevyvozuje žádný závěr ohledně existence selektivní výhody, a dále ze skutečnosti, že Komise z pochybení v identifikaci funkcí společnosti SMBV vyvozuje, že došlo k pochybení ve volbě ukazatele výše zisku SMBV.

- 455 Ve třetí fázi se Komise rovněž snažila „ilustr[ovat]“ dopad pochybení ve stanovení hlavních funkcí SMBV a ve volbě ukazatele výše zisku týkajícího se výše zisku společnosti SMBV. Za tímto účelem provedla vlastní funkční analýzu, v rámci které vycházela z předpokladu, že hlavní funkcí společnosti SMBV byl další prodej (body 392 až 400 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 456 V zájmu jasnosti je třeba poznamenat, že Komise jednak touto argumentací nezpochybňuje volbu transakční metody čistého rozpětí v projednávané věci, a jednak netvrdí, že ukazatel výše zisku vybraný v předběžné dohodě, tj. provozní náklady, měl zahrnovat jiné nákladové položky, ale tvrdí, že v rámci předběžné dohody měl být použit úplně jiný ukazatel výše zisku než náklady.
- 457 Za účelem přezkumu, zda se Komisi podařilo prokázat, že volba ukazatele výše zisku vedla k výsledku, který nebyl v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek, je nejprve třeba přezkoumat argumentaci, kterou Komise učinila v rámci první a druhé fáze svých úvah (body 380 až 391 odůvodnění napadeného rozhodnutí), a poté její srovnávací analýzu, kterou provedla v rámci třetí fáze svých úvah (body 392 až 400 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

a) K volbě ukazatele výše zisku

- 458 Komise měla v napadeném rozhodnutí za to, že hlavní funkcí společnosti SMBV byl další prodej nekávových produktů. Tuto úvahu založila především na skutečnosti, že v roce 2007 bylo pouze [důvěrné] % příjmů společnosti SMBV vytvářeno z prodeje pražené kávy. Pro srovnání [důvěrné] % příjmů SMBV dle Komise pocházelo z prodeje nekávových produktů, který odpovídá činnosti, kterou společnosti Starbucks označují za činnost poskytování logistických a administrativních služeb, a výkonem této činnosti byla pověřena podstatná část zaměstnanců SMBV.
- 459 Na základě tohoto zjištění měla Komise za to, že tržby byly vhodným ukazatelem výše zisku. V bodě 387 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise nejprve poukázala na to, že podle odstavce 2.87 znění pokynů OECD z roku 2010 mohou být tržby nebo provozní náklady na distribuci vhodným ukazatelem výše zisku. Dále Komise v bodě 388 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že v projednávaném případě jsou tržby nejvhodnějším ukazatelem ziskovosti funkce dalšího prodeje společnosti SMBV z důvodu, že její zisky jsou vytvářeny a evidovány prostřednictvím rozpětí uplatňovaných na distribuované produkty. Navíc se podle Komise v období od roku 2008 do roku 2014 celkové tržby společnosti SMBV prakticky ztrojnásobily a „hrubé rozpětí“ se během téhož období více než zdvojnásobilo, přičemž provozní náklady společnosti SMBV se zvýšily pouze o 6 %. Komise tedy z tohoto vyvodila, že provozní náklady nemohly být vhodným ukazatelem výše zisku. Na základě tohoto zjištění Komise v bodě 389 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že placení licenčního poplatku společnosti Alki, který odpovídal zbývajícimu zisku, mělo za následek převod části zisku společnosti SMBV souvisejícího s dalším prodejem na společnost Alki, ačkoliv poslední uvedená společnost z důvodu své omezené provozní způsobilosti nemohla vytvářet zisk z této činnosti. Následně Komise dospěla k závěru, že veškeré zisky měly být přičteny společnosti SMBV.
- 460 Je však třeba konstatovat, že i za předpokladu, že by se Komise tím, že měla za to, že hlavní funkcí společnosti SMBV byl prodej nekávových produktů, nedopustila pochybení, nestačila by její analýza k prokázání, že ukazatel výše zisku založený na provozních nákladech nemohl vést k výsledku za obvyklých tržních podmínek.
- 461 Zprv je třeba poukázat na to, že, jak Komise sama konstatovala v bodě 387 odůvodnění napadeného rozhodnutí, z odstavce znění 2.87 pokynů OECD z roku 2010 vyplývá, že tržby nebo provozní náklady související s distribucí mohou být vhodným ukazatelem výše zisku. Z toho vyplývá, že i za předpokladu, že by předpoklad Komise, že hlavní funkcí společnosti SMBV byl další prodej nekávových produktů, byl správný, není v zásadě vyloučeno, že provozní náklady mohly představovat vhodný ukazatel výše zisku.

462 Vzhledem k tomu, že Nizozemské království zpochybňuje posouzení Komise, podle kterého představuje další prodej nekávových produktů vhodný základ pro určení čistého zisku společnosti SMBV, je třeba připomenout, že z pokynů OECD, na kterých Komise založila svoji analýzu, a zejména odstavců 1.42, 3.2 a 3.26 znění těchto pokynů z roku 1995, které v podstatě odpovídají odstavcům 2.57, 2.58 a 3.9 znění těchto pokynů z roku 2010, vyplývá, že transakční metoda čistého rozpětí spočívá ve stanovení čistého zisku, který daňový poplatník vytváří na základě řízené transakce nebo řízených transakcí, které jsou úzce spjaty nebo spojeny. Z toho vyplývá, že transakční metoda čistého rozpětí slouží ke stanovení výše převodní ceny pro určitý druh transakce nebo transakcí, které jsou úzce spjaty nebo spojeny, na základě analýzy hlavních funkcí, které s touto transakcí nebo těmito transakcemi souvisejí. Cílem těchto pokynů však není stanovit výši zisku z celkové činnosti podniku, která se skládá z různých druhů transakcí, na základě určení jedné hlavní funkce, přičemž nejsou vzaty v úvahu další funkce, které tento podnik vykonává. Takový postup by nebyl v souladu s odstavcem 3.4 pokynů OECD z roku 1995, který odpovídá odstavci 2.7 znění pokynů OECD z roku 2010, který stanoví:

„Transakční ziskové metody by v žádném případě neměly být používány tam, kde by vedly k zatěžování podniků nadměrnými daněmi především z toho důvodu, že realizují nižší než průměrné zisky, ani tam, kde by vedly k nedostatečnému zdanění podniků, které realizují vyšší než průměrné zisky. V rámci principu tržního odstupu [zásady obvyklých tržních podmínek] neexistuje žádná omluva pro uvalení dodatečných daní na podniky, které jsou méně úspěšné než průměrný podnik, ani pro nedostatečné zdanění podniků, které jsou naopak nadprůměrně úspěšné, když lze jejich úspěch či neúspěch přisoudit obchodním faktorům.“

463 V této souvislosti je na jedné straně třeba poukázat na to, že Komise v napadeném rozhodnutí tvrdila, že funkce společnosti SMBV související s dalším prodejem produktů souvisejících s kávou a produktů souvisejících s pražením nemají zanedbatelný význam. Za účelem stanovení odměny společnosti SMBV proto měly být zohledněny obě tyto funkce, nikoli jen jedna z nich.

464 Na straně druhé Komise každopádně v napadeném rozhodnutí neprokázala, že za okolností projednávané věci byly všechny transakce v rámci skupiny společnosti SMBV, které byly relevantní pro stanovení zdanitelného zisku této společnosti, úzce spjaty nebo spolu souvisely, takže mohla být pro jejich odměnu stanovena jen jedna výše ceny.

465 Toto zjištění stačí k vyloučení stanoviska Komise, podle kterého byly tržby z nekávových produktů ukazatelem výše zisku, který mohl být použit pro všechny činnosti společnosti SMBV.

466 Zadruhé argumenty Komise, které v projednávané věci směřují k odmítnutí použití provozních nákladů jakožto ukazatele výše zisku, každopádně nejsou přesvědčivé.

467 Na jedné straně je třeba konstatovat, že analýza, kterou Komise provedla v bodech 388 a 389 odůvodnění napadeného rozhodnutí, vychází z údajů, které byly dostupné až po uzavření předběžné dohody. Jak přitom bylo konstatováno výše v bodě 251, Komise za okolností projednávané věci nemohla svoji analýzu založit na informacích, které nebyly v době uzavření předběžné dohody, tedy v dubnu 2008, dostupné nebo rozumně předvídatelné. Komise v projednávané věci neprokázala, že údaje týkající se tržeb společnosti SMBV, jakož i jejich nákladů v období od roku 2008 do roku 2014, byly rozumně předvídatelné, a svoji analýzu tedy nemohla založit na těchto údajích.

468 Na straně druhé i za předpokladu, že by Komise mohla použít údaje týkající se činnosti společnosti SMBV v letech 2008 až 2014, je třeba konstatovat, že tvrzení, že společnost SMBV dosahovala trojnásobných tržeb, zatímco její provozní náklady se v tomto období zvýšily pouze o 6 %, nestačí ke zpochybnění volby provozních nákladů jakožto ukazatele výše zisku.

469 Je totiž třeba připomenout, že, jak bylo konstatováno výše v bodě 458, argumentace Komise vychází z předpokladu, že hlavní funkcí společnosti SMBV je další prodej nekávových produktů. Čísla, kterých se Komise dovolává, se přitom týkají, jak Komise sama uvádí, celkových tržeb a „hrubého rozpětí“

společnosti SMBV, což nutně zahrnuje prodej kávy a s kávou souvisejících produktů. A dále, pokud jde o „hrubé rozpětí“, je toto rozpětí rovno hrubému zisku, tj. rozdílu mezi obratem z prodejů a náklady na prodané zboží, vydělenému tržbami (viz poznámka pod čarou 70 napadeného rozhodnutí), a nepředstavuje tedy koeficient udávající ziskovost prodejů před odečtením fixních nákladů. Komise přitom nevysvětluje, proč jsou tato čísla v projednávané věci použitelná nebo relevantní. Kromě toho na podporu těchto číselných údajů nepředkládá žádný důkaz, ani žádný údaj o jejich zdroji.

- 470 Zatřetí ukazatel výše zisku, který navrhuje Komise, tedy celkové tržby, patrně není vhodný pro stanovení odměny společnosti SMBV.
- 471 Komise totiž, jak bylo výše uvedeno v bodě 458, svou argumentaci založila na předpokladu, že [důvěrné] % příjmů společnosti SMBV pocházelo z funkce dalšího prodeje nekávových produktů. Z toho vyvodila, že tato činnost byla hlavní funkcí společnosti SMBV.
- 472 Je však třeba poukázat na to, že se tento číselný údaj, na kterém Komise založila své úvahy, týká příjmů, a nikoli zisků společnosti SMBV. Je přitom třeba konstatovat, že vysoký podíl příjmů se nutně neprojevuje vysokým podílem zisků, takže samotné toto zjištění nestačí k prokázání toho, že hlavní funkcí činností společnosti SMBV je další prodej nekávových produktů.
- 473 Kromě toho je důkazní hodnota tohoto číselného údaje tím spíše diskutabilní, že, jak bylo konstatováno výše v bodech 275 až 277, měla Komise zohlednit skutečnost, že část příjmů a zisků pocházela z prodeje pražené kávy třetími osobami.
- 474 S ohledem na zjištění uvedená výše v bodech 458 až 473 je třeba konstatovat, že Komise právně dostačujícím způsobem neprokázala, že volba provozních nákladů jakožto ukazatele výše zisku neumožňovala dospět ke spolehlivému odhadu tržního výsledku.
- 475 Vzhledem k tomu, že Komise neprokázala, že volba ukazatele výše zisku byla nesprávná, nemohla mít v bodě 389 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že část zisku společnosti SMBV spjatá s její činností dalšího prodeje byla prostřednictvím licenčního poplatku protiprávně převedena na společnost Alki. Neprokázala totiž, že zisk společnosti SMBV měl být vyšší než zisk, který byl stanoven v souladu s předběžnou dohodou.

b) Ke srovnávací analýze Komise

- 476 Jak bylo zjištěno výše v bodě 455, je třeba konstatovat, že Komise v bodech 392 až 399 odůvodnění napadeného rozhodnutí provedla vlastní srovnávací analýzu, při níž vycházela z předpokladu, že hlavní funkcí společnosti SMBV byl další prodej nekávových produktů.
- 477 Komise se totiž snažila stanovit tržní rozpětí společnosti SMBV tak, že ji srovnávala s podniky, jejichž hlavní funkcí byl velkoobchodní prodej odvozených kávových produktů, přičemž jakožto ukazatel výše zisku zvolila tržby.
- 478 Za tímto účelem Komise zopakovala analýzu daňového poradce s pozměněnou skupinou srovnatelných podniků, o které hovoří jako o „pozměněn[é] skupin[ě] podobných subjektů“, kterou určila na základě funkce dalšího prodeje společnosti SMBV, a následně na základě pozměněné skupiny podobných subjektů spočítala rozpětí výnosnosti prodejů, které z hlediska její analýzy odpovídalo výsledku za obvyklých tržních podmínek. Mezikvartilové rozpětí výnosnosti prodejů odpovídalo rozpětí od 1,5 do 5,5 %. Komise ho tedy aplikovala na výsledky, kterých společnost SMBV dosáhla v období od roku 2007 do roku 2014. Konstatovala, že pro každý z roků, na něž se vztahovala předběžná dohoda, byl základ daně společnosti SMBV spočítán na základě předběžné dohody nižší než dolní kvartil základu daně společnosti SMBV, který byl stanoven na základě metody, kterou použila Komise.

- 479 Přístup Komise spočívající v provedení vlastní analýzy a dále v porovnání situace společnosti SMBV z hlediska předběžné dohody s výsledky analýzy, kterou Komise provedla, může vyhovět požadavkům, které jsou na Komisi kladeny, pokud jde o prokázání existence výhody. Výsledky analýzy Komise totiž prokazují, že zdanitelný zisk společnosti SMBV, který tato společnost podle předběžné dohody vytvořila v letech 2007 až 2014, je nižší než zdanitelný zisk společnosti SMBV za roky 2007 až 2014, jak byl na základě tržního rozpětí stanoveného Komisí vypočítán na základě pozměněné skupiny podobných subjektů.
- 480 Na prvním místě je však třeba konstatovat, že, jak tvrdí Nizozemské království a společnosti Starbucks, není srovnávací analýza Komise spolehlivá.
- 481 Zprv je třeba poukázat na to, že Komise v bodě 400 odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnila, že účelem analýzy, kterou provedla, „ne[bylo] vypočítat tržní odměnu [odměnu za obvyklých tržních podmínek] za funkce vykonávané společností SMBV v rámci skupiny Starbucks“. Komise tak „uzn[ala], že výše uvedené rozpětí ne[bylo] podloženo dostatečnou srovnávací analýzou“. Takové upřesnění, které učinila sama Komise, však oslabuje průkaznost její analýzy, jejímž cílem je prokázat, že pochybení, která zjistila, pokud jde o funkce společnosti SMBV a volbu ukazatele výše zisku, vedla k tomu, že společnosti SMBV byla poskytnuta výhoda.
- 482 Zadruhé skutečnost, že, jak namítají společnosti Starbucks, není možné zopakovat vyhledávání pozměněné skupiny podobných subjektů, které provedla Komise, a získat stejné výsledky jako Komise, může potvrdit nespolehlivost srovnávací analýzy provedené Komisí. Když se totiž daňový poradce společnosti Starbucks snažil srovnávací analýzu Komise za použití stejných kritérií zopakovat, dospěl k seznamu 87 podniků. Přitom ze dvanácti podniků, které Komise pro účely srovnávací analýzy identifikovala, byly pouze tři na seznamu 87 podniků přítomny.
- 483 Komise se vpravdě ve fázi žalobní odpovědi ve věci T-636/16 pokusila vyhledávání pozměněné skupiny podobných subjektů opravit, aby tak prokázala spolehlivost své srovnávací analýzy. Nicméně i za předpokladu, že by použití databáze „Orbis“ namísto databáze „Amadeus“ nemělo žádný dopad, jelikož první databáze zahrnuje tytéž údaje jako databáze druhá, je třeba konstatovat, že se pět podniků, které Komise označila v bodě 394 odůvodnění napadeného rozhodnutí, neobjevilo, když Komise své vyhledávání srovnatelných podniků provedla znovu. To Komise ostatně připustila v bodě 179 své žalobní odpovědi ve věci T-636/16.
- 484 Argumenty, které Komise uplatňuje za účelem odůvodnění tohoto rozdílu ve výsledcích její vlastní srovnávací analýzy a opětovného provedení této analýzy tedy neumožňují vyvrátit závěr o nedůvěryhodnosti a nespolehlivosti srovnávací analýzy. Komise totiž tvrdí, že je uvedený rozdíl ve výsledcích vysvětlen skutečností, že se pořadí těchto pěti podniků v databázi změnilo poté, co svou srovnávací analýzu provedla.
- 485 Z repliky společností Starbucks však na jedné straně vyplývá, že je možné nahlížet do starších verzí databází „Orbis“ a „Amadeus“, takže by vývoj situace podniků neměl mít na reprodukovatelnost srovnávací analýzy Komise žádný vliv, přičemž Komise toto tvrzení v rámci své dupliky ve věci T-636/16 nezpochybňuje. Výsledky nemohly být odlišné od těch, které Komise získala v rámci své srovnávací analýzy, jelikož tyto starší verze databáze „Amadeus“ nelze zpětně aktualizovat.
- 486 Na straně druhé společnosti Starbucks upřesňují, že Komise jak pro účely vlastní srovnávací analýzy, tak pro účely jejího opětovného provedení použila verzi databáze „Amadeus“ z roku 2015 a verzi databáze „Orbis“ z roku 2017, přičemž Komise toto tvrzení nezpochybňuje. Z toho vyplývá, že analýza Komise vychází z verzí databází dostupných po roce 2008. Vzhledem k tomu že se, jak tvrdí sama Komise, pořadí podniků může v různých verzích databáze lišit, mohou být výsledky srovnávací analýzy z důvodu použití novější verze zkresleny. Mimoto, jak vyplývá z bodů 243 až 251 výše, mohla Komise zohlednit pouze informace, jež byly dostupné ke dni přijetí napadeného opatření.

- 487 Proto okolnost, že Komise nebyla schopna svoji srovnávací analýzu zopakovat, a dále okolnost, že těchto pět podniků představovalo podstatnou část pozměněné skupiny podobných subjektů, která byla pro účely srovnávací analýzy použita, jakož i z toho vyplývající nemožnost pro Nizozemské království, společnosti Starbucks či Tribunál zjistit přesnou metodu, kterou Komise v rámci své argumentace použila, a nemožnost tuto analýzu zopakovat za účelem přezkumu, zda Komise správně určila srovnatelné podniky, mohou zpochybnit spolehlivost a důvěryhodnost této analýzy.
- 488 Na druhém místě je každopádně třeba konstatovat, že, jak tvrdí Nizozemské království a společnosti Starbucks, je analýza Komise stížena několika pochybeními.
- 489 Zprv je třeba konstatovat, že pozměněná skupina podobných subjektů, kterou Komise použila pro účely své srovnávací analýzy, je z hlediska zjištění, která Komise učinila, pokud jde o funkce společnosti SMBV, nesoudržná, a neumožňuje prokázat, že pochybení, která Komise zjistila, vedla ke snížení zdanitelného zisku společnosti SMBV.
- 490 Na jedné straně je totiž třeba konstatovat, že Komise měla v napadeném rozhodnutí za to, že hlavní funkcí společnosti SMBV je další prodej nekávových produktů. V bodě 382 odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž Komise jasně uvedla, že hlavní funkcí společnosti SMBV je další prodej, jelikož [důvěrně] % příjmů společnosti v roce 2007 pocházelo z této činnosti. V bodě 384 odůvodnění uvedeného rozhodnutí Komise objasnila své stanovisko, podle kterého se podstatná část činností společnosti SMBV týkala prodeje nebo dalšího prodeje nekávových produktů, jako jsou kelímky a papírové ubrousky. Toto zjištění mimoto dokládají písemnosti Komise, ve kterých Komise tvrdí, že hlavní funkcí společnosti SMBV je další prodej nekávových produktů, což je podle ní hlavní důvod, proč daňovému poradci skupiny Starbucks vytkla, že zvolil provozní náklady jakožto ukazatel výše zisku.
- 491 Na straně druhé Komise v bodech 393 a 394 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že vzhledem k tomu, že funkce společnosti SMBV byly ve zprávě o stanovení převodních cen určeny nesprávně, byla skupina podobných subjektů použita pro účely uplatnění transakční metody čistého rozpětí, jež byla určena na základě Statistické klasifikace ekonomických činností v Evropském společenství (NACE), „Zpracování kávy a čaje“, nevhodná. Komise tedy zopakovala analýzu provedenou ve zprávě o stanovení převodních cen za použití pozměněné skupiny podobných subjektů, které určila na základě kódu NACE „Velkoobchod s kávou, čajem, kakaem a kořením“. Poté z pozměněné skupiny podobných subjektů vyloučila společnosti, které distribuovaly především jiné produkty než čaj a kávu. Výsledkem byla pozměněná skupina podobných subjektů, která se skládala z dvanácti společností, z nichž všechny, jak Komise konstatovala v bodě 394 odůvodnění napadeného rozhodnutí, vykonávají činnost pražení.
- 492 Je přitom nutno konstatovat, že hlavní funkce společností, které tvořily pozměněnou skupinu podobných subjektů, jsou odlišné od hlavní funkce společnosti SMBV, jak ji určila Komise, tj. dalšího prodeje nekávových produktů. To znamená, že tyto společnosti nejsou v situaci srovnatelné se situací společnosti SMBV. Tyto podniky tedy nemohou být považovány za relevantní pro výpočet zisku, který by společnost SMBV vytvořila za tržních podmínek. Srovnávací analýza, která spočívá v zopakování analýzy daňového poradce za použití pozměněné skupiny podobných subjektů vykonávajících činnosti prodeje kávy a pražení, je tudíž nutně chybná.
- 493 Zadruhé je třeba konstatovat, že – jak tvrdí společnosti Starbucks – i za předpokladu, že by Komise pozměněnou skupinu podobných subjektů mohla použít, jsou výsledky srovnávací analýzy, kterou Komise provedla, nutně zkreslené, jelikož Komise porovnávala údaje, které jsou nesrovnatelné, tj. provozní zisky srovnatelných podniků se zdanitelným ziskem společnosti SMBV.
- 494 V tomto ohledu je na jedné straně třeba poukázat na to, že mezi účastníky řízení je nesporné, že mezikvartilové rozpětí, které Komise vypočítala pro období od roku 2005 do roku 2007 a které odpovídá rozpětí mezi 1,5 a 5,5 % prodejů, bylo vypočítáno na základě provozních zisků společností

tvorících pozměněnou skupinu podobných subjektů. Toto tvrzení je ostatně podloženo tabulkou 12 napadeného rozhodnutí. Na straně druhé je nesporné, že Komise s provozním ziskem srovnatelných podniků z pozměněné skupiny podobných subjektů porovnála zdanitelný zisk společnosti SMBV, určený na základě předběžné dohody, a nikoliv její provozní zisk. To ostatně vyplývá z tabulky 13 napadeného rozhodnutí.

- 495 Komise přitom nepochybně, že provozní zisky nejsou srovnatelné se zisky před zdaněním, ale pouze tvrdí, že zopakovala analýzu daňového poradce skupiny Starbucks. Navíc je třeba konstatovat, že provozní zisky a zdanitelné zisky jsou dva odlišné pojmy, které se v zásadě projevují zápisem různých částek do příslušných položek v účetnictví, jak vyplývá z bodu 82 odůvodnění napadeného rozhodnutí a tabulky 1 uvedeného rozhodnutí.
- 496 Okolnost, že Komise v bodě 397 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že srovnala zdanitelný zisk společnosti SMBV vypočtený na základě předběžné dohody se zdanitelným ziskem vypočteným na základě rozpětí, které stanovila Komise, nemůže zpochybnit zjištění učiněné výše v bodě 493. V případě, že bylo mezikvartilové rozpětí vypočítáno na základě provozních zisků srovnatelných podniků, totiž výsledek, který byl za použití tohoto rozpětí získán pro společnost SMBV, neodpovídá jejímu zdanitelnému zisku, ale jejímu provoznímu zisku.
- 497 Z toho vyplývá, že srovnání zdanitelného zisku společnosti SMBV s rozpětím získaným na základě provozního zisku pozměněné skupiny podobných subjektů je nutně zkreslené.
- 498 Kromě toho pro rok 2007–2008 je údaj o 1,2 % dostatečně blízký dolní hranici rozpětí vypočteného Komisí. S ohledem na četné odhady v analýze Komise tento výsledek neprokazuje situaci, která by byla ve zjevném rozporu s podmínkami trhu. Je totiž třeba konstatovat, že když Komise zkoumá, zda zdanitelný zisk integrovaného podniku v rámci uplatnění daňového opatření odpovídá spolehlivému odhadu zdanitelného zisku, kterého by bylo dosaženo za tržních podmínek, může učinit závěr, že existuje výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pouze za podmínky, že rozdíl mezi dvěma srovnávacími hledisky jde nad rámec nepřesností, které jsou vlastní metodě, která byla za účelem dosažení uvedeného odhadu použita.
- 499 Kromě toho i za předpokladu, že by ve zprávě o stanovení převodních cen skupiny Starbucks skutečně došlo k pochybení spočívajícímu ve srovnání zdanitelného zisku společnosti SMBV s provozním ziskem srovnatelných podniků, což společnosti Starbucks zpochybňují, existence uvedeného pochybení ve zprávě o stanovení převodních cen Tribunálu by nebránila v tom, aby přezkoumal, zda není napadené rozhodnutí stíženo pochybením. Kromě toho, pokud měla Komise za to, že je problematické srovnávat provozní zisky se zdanitelnými zisky, byla povinna tuto otázku přezkoumat v napadeném rozhodnutí.
- 500 Na základě zjištění učiněných výše v bodech 480 až 499 je tedy třeba mít za to, že srovnávací analýza, kterou Komise provedla v bodech 392 až 399 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je jednak nespolehlivá a jednak stížená několika pochybeními.
- 501 S ohledem na úvahy uvedené výše v bodech 457 až 500 je tudíž třeba vyhovět výtkám Nizozemského království a společnosti Starbucks, podle kterých Komise neprokázala, že potvrzení určení funkcí společnosti SMBV a volby ukazatele výše zisku, navržených ve zprávě o stanovení převodních cen, v rámci předběžné dohody, poskytlo společnosti SMBV výhodu. Již tedy není třeba zkoumat, zda Komise měla správně za to, že určení funkcí společnosti SMBV a volba ukazatele výše zisku v rámci předběžné dohody byly nesprávné. Není tedy třeba zkoumat argument společnosti Starbucks, kterým je zpochybňována přípustnost některých argumentů předložených Komisí.

3. K volbě úprav (šestý směr úvah)

- 502 V rámci čtvrté části čtvrtého žalobního důvodu ve věci T-760/15 a třetí výtky třetí části druhého žalobního důvodu ve věci T-636/16, Nizozemské království a společnosti Starbucks v podstatě tvrdí, že Komise neprokázala, že úpravy navrhované ve zprávě o stanovení převodních cen za účelem posílení srovnatelnosti společnosti SMBV se srovnatelnými podniky mohly společnosti SMBV poskytnout výhodu.
- 503 Nizozemské království tvrdí, že Komise nesprávně konstatovala, že dvě z úprav navrhovaných ve zprávě o stanovení převodních cen za účelem posílení srovnatelnosti společnosti SMBV s dvaceti srovnatelnými nepřidruženými podniky neumožňují dosáhnout spolehlivého odhadu za obvyklých tržních podmínek. Dle názoru žalobců je vyloučení relevantní nákladové základny a nákladů na produkty související s kávou a na nekávové produkty odůvodněno zejména skutečností, že společnost SMBV, na rozdíl od srovnatelných podniků, jedná jako poskytovatel služeb, nevykonává žádné funkce nákupu a nenese rizika, která souvisejí se zásobami. A dále mají žalobci za to, že je úprava přírážky odůvodněna skutečností, že se přírážka před úpravou vztahuje na provozní zisky, zatímco cílem předběžné dohody je stanovit zdanitelné zisky. Tato úprava měla dle žalobců za následek zvýšení přírážky.
- 504 Společnosti Starbucks dodávají, že Komise v napadeném rozhodnutí nezpochybnila úpravy, které byly uplatněny na nákladovou základnu, jež byla zvolena jakožto ukazatel výše zisku. Argument, který Komise rozvinula v bodě 183 žalobní odpovědi ve věci T-636/16 a podle kterého je úprava nákladové základny nevhodná, jelikož společnost SMBV nepřevádí rizika na společnost Alki, je tedy dle společností Starbucks nepřipustný z důvodu, že není uveden v napadeném rozhodnutí. A dále mají společnosti Starbucks za to, že číselné údaje, které Komise uvedla v bodech 184 a 185 žalobní odpovědi ve věci T-636/16 a jejichž cílem je prokázat, že by zdanitelný příjem společnosti SMBV byl vyšší, kdyby byla přírážka aplikována na celkové náklady, jsou rovněž nepřipustné z důvodu, že nejsou uvedeny v napadeném rozhodnutí.
- 505 Pokud jde o dotčené úpravy, společnosti Starbucks Komisi vytýkají nedostatečné odůvodnění. Komise dle společností Starbucks pouze tvrdila, že úpravy nebyly vhodné, aniž prokázala, proč by zdanitelný zisk společnosti SMBV byl vyšší, kdyby byly provedeny vhodné úpravy.
- 506 Komise s těmito argumenty nesouhlasí. Tvrdí, že obě úpravy navrhované ve zprávě o stanovení převodních cen jsou nevhodné a vedou ke snížení zdanitelného zisku společnosti SMBV. Komise poukazuje na to, že Nizozemské království a společnosti Starbucks neprokázaly, že se dopustila nesprávného posouzení.
- 507 Zprvu, pokud jde o úpravy uplatněné na nákladovou základnu, Komise tvrdí, že tuto skutečnost zpochybnila v bodech 319 až 332 odůvodnění napadeného rozhodnutí, když tvrdila, že společnost Alki nemůže nést žádná podnikatelská rizika SMBV. Komise rovněž odkazuje na body 59 a 159 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v nichž je dle jejího názoru uvedeno, že úpravu nákladové základny odůvodňuje, podle zprávy o stanovení převodních cen, skutečnost, že společnost SMBV je výrobce na zakázku, který nenese žádné riziko. Komise navíc zpochybňuje argumenty Nizozemského království a společností Starbucks, podle kterých bylo možné zisk společnosti SMBV spočítat na základě provozních nákladů, a nikoliv na základě celkových nákladů.
- 508 Zadruhé Komise připomíná, že i když upravená přírážka vedla ke zvýšení procentního podílu, byl tento procentní podíl, který byl použit na základ nákladů, výrazně nižší. Dodává, že jelikož cena zelených kávových zrn, odměny vyplácené třetím osobám a nekávové produkty měly být zahrnuty do nákladové základny, nebylo namístě uplatnit „úpravu pracovního kapitálu“. I za předpokladu, že by se daňový poradce skupiny Starbucks, který připravil zprávu o stanovení převodních cen, nedopustil pochybení tím, že tyto různé náklady vyloučil z nákladové základny, nebyla by dle Komise „úprava pracovního kapitálu“ vhodná. Komise navíc tvrdí, že v bodech 402 až 406 odůvodnění napadeného rozhodnutí

dostatečně vysvětlila, proč „úprava pracovního kapitálu“ ve spojení s úpravou nákladové základny vedla ke snížení daně z příjmu právnických osob, kterou by společnost SMBV musela platit za běžných okolností.

a) Úvodní poznámky

- 509 Nejprve je třeba konstatovat, že Komise měla v bodech 407 a 408 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že i za předpokladu, že by funkce společnosti SMBV a ukazatel výše zisku byly určeny správně, měly by dvě úpravy navržené ve zprávě o stanovení převodních cen za následek, že metoda navrhovaná ve zprávě o převodních cenách neumožňovala dospět k výsledku za obvyklých tržních podmínek.
- 510 Na základě konstatování, že jsou tyto dvě úpravy nesprávné, Komise dospěla k závěru, že předběžná dohoda tím, že odsouhlasila tuto metodu, jež vedla ke snížení daňové povinnosti společnosti SMBV, kterou měla tato společnost na základě obecného systému nizozemské daně z příjmu právnických osob, oproti samostatným podnikům, jejichž zisk byl na základě tohoto systému stanovován za tržních podmínek, poskytla společnosti SMBV selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 511 Je třeba poukázat na to, že z bodů 407 a 408 odůvodnění napadeného rozhodnutí tak vyplývá, že se na první pohled jeví, že přístup Komise, který spočívá ve srovnání zdanitelného zisku společnosti SMBV podle předběžné dohody se zdanitelným ziskem samostatného podniku, jehož zisk je stanoven za tržních podmínek na základě obecného režimu nizozemské daně z příjmu právnických osob, splňuje požadavky, které jsou na Komisi kladeny, pokud jde o důkaz existence výhody.
- 512 Je však třeba připomenout, že z úvah uvedených výše v bodech 151 a 152 vyplývá, že Komisi za účelem určení, zda předběžná dohoda v projednávaném případě poskytla společnosti SMBV výhodu, náleží prokázat, že metoda stanovení převodních cen schválená v předběžné dohodě vedla ke snížení daňového zatížení společnosti SMBV, a konkrétně prokázat, že dojde k takovému snížení výše zisku společnosti SMBV, vypočteného podle této metody stanovení převodních ceny, že nelze mít za to, že tento zisk představuje spolehlivý odhad tržního výsledku. Jak totiž bylo konstatováno výše v bodě 498, Komise v případě, že zkoumá, zda zdanitelný zisk integrovaného podniku v rámci uplatnění daňového opatření odpovídá spolehlivému odhadu zdanitelného zisku, kterého by bylo dosaženo za tržních podmínek, může učinit závěr, že existuje výhoda ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pouze za podmínky, že rozdíl mezi dvěma srovnávacími hledisky jde nad rámec nepřesností, které jsou vlastní metodě, která byla za účelem dosažení uvedeného odhadu použita.
- 513 Je tedy třeba přezkoumat, zda Komise dostačujícím způsobem prokázala, že dvě úpravy, které provedl daňový poradce skupiny Starbucks, poskytly společnosti SMBV výhodu.

b) K úpravě nákladové základny

- 514 První úprava navržená ve zprávě o stanovení převodních cen se týká nákladové základny (dále jen „úprava nákladové základny“). Spočívá ve vyloučení některých nákladů z nákladové základny, která je použita jako ukazatel výše zisku pro účely uplatnění transakční metody čistého rozpětí. Je však třeba konstatovat, že z bodů 406 a 407 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se kritika Komise výslovně omezuje na kritiku vyloučení nákladů nepřidruženého výrobního podniku 1 z nákladové základny vybrané pro použití transakční metody čistého rozpětí. Komise v podstatě konstatovala, že nic nevysvětluje, proč byly náklady nepřidruženého výrobního podniku 1 vyloučeny, ačkoliv v předchozí předběžné dohodě byly zohledněny.
- 515 Na prvním místě je třeba připomenout, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, se závěr učiněný v bodě 407 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého úpravy navržené ve zprávě o stanovení převodních cen a potvrzené v předběžné dohodě poskytují společnosti SMBV výhodu, výslovně

omezuje na vyloučení nákladů nepřidruženého výrobního podniku z nákladové základny společnosti SMBV. Ze znění napadeného rozhodnutí totiž nevyplývá, že Komise při konstatování výhody vycházela z vyloučení dalších nákladů z nákladové základny použité jako ukazatel výše zisku společnosti SMBV.

- 516 Okolnost, již se Komise dovolává a podle které Komise v rámci bodů 319 až 332 odůvodnění napadeného rozhodnutí zpochybnila skutečnost, že podnikatelská rizika společnosti SMBV byla převedena na společnost Alki, neumožňuje konstatovat, že z těchto důvodů měla Komise za to, že některé náklady byly nesprávně vyloučeny z nákladové základny, která byla použita jako ukazatel výše zisku. Toto zjištění je utvrzeno okolností, že otázku úprav sama Komise popisuje jako podpůrný směr úvah (viz bod 407 odůvodnění napadeného rozhodnutí) k úvahám, které Komise přezkoumala v bodech 319 až 332 napadeného rozhodnutí.
- 517 Mimoto na rozdíl od toho, co v podstatě tvrdí Komise, z bodů 59 a 159 odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, že toto rozhodnutí zakládá zjištění, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV výhodu, na úpravách nákladové základny. Pokud jde o bod 59 odůvodnění napadeného rozhodnutí, je třeba konstatovat, že pokud skutečně odkazuje na uvedené úpravy, jedná se pouze o popis obsahu zprávy o stanovení převodních cen. Pokud jde o bod 159 odůvodnění napadeného rozhodnutí, který se nachází v oddíle popisujícím správní řízení, tento bod pouze uvádí, že Komise vyjádřila pochybnosti ohledně úprav navrhovaných ve zprávě o stanovení převodních cen, aniž by z něj bylo možné vyvodit stanovisko Komise v rámci napadeného rozhodnutí.
- 518 Na základě zjištění uvedených výše v bodech 515 až 517 je tedy třeba konstatovat, že Komise v napadeném rozhodnutí netvrdila ani *a fortiori* neprokázala, že společnosti SMBV poskytla výhodu jiná úprava nákladové základny, než vyloučení nákladů nepřidruženého výrobního podniku 1. Je tedy třeba odmítnout argumenty Komise předložené ve fázi žalobní odpovědi, podle nichž použití provozních nákladů namísto celkových nákladů (zahrnujících náklady na kávová zrna, odměny placené třetím osobám a náklady na nekávové produkty) vedlo ke snížení daňového základu společnosti SMBV.
- 519 Na druhém místě, pokud jde o vyloučení nákladů nepřidruženého výrobního podniku 1, měla Komise v bodě 406 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že vyloučením uvedených nákladů zpráva o stanovení převodních cen odsouhlasila významné snížení nákladové základny.
- 520 Komise se přitom v bodě 406 odůvodnění napadeného rozhodnutí bez jakéhokoli dalšího upřesnění omezila na tvrzení, že tyto náklady byly zohledněny v rámci předchozí metody stanovení základu daně společnosti SMBV, která byla používána před uzavřením předběžné dohody, a že vyloučení těchto nákladů nebylo odůvodněno. Ze znění napadeného rozhodnutí jasně nevyplývá, na co Komise, když se dovolává nedostatku odůvodnění vyloučení nákladů, konkrétně odkazuje, zejména pokud se domnívá, že taková vysvětlení měla být obsažena v předběžné dohodě nebo měla být poskytnuta ve správním řízení.
- 521 V tomto ohledu je zaprvé třeba konstatovat, že zjištění, že ať už kontaktní osoby skupiny Starbucks nebo nizozemské orgány úpravu dostatečně neodůvodnily, samo o sobě nestačí k prokázání toho, že tato úprava byla nesprávná ani že vedla ke snížení daňového zatížení společnosti SMBV.
- 522 Zadruhé je v každém případě nutno konstatovat, že z bodu 407 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že přezkum nesprávnosti vyloučení nákladů nepřidruženého výrobního podniku 1, který provedla Komise, je podpůrnou analýzou, která je součástí teorie, že hlavní funkcí společnosti SMBV je skutečně pražení kávy.
- 523 Na jedné straně však z žalobní odpovědi Komise ve věci T-636/16 vyplývá, že nepřidružený výrobní podnik 1 vyráběl především takové produkty, jako je káva s příchutí, prášek pro výrobu produktu na bázi kávy s registrovanou ochrannou známkou nebo rozpustná káva, a že zelená kávová zrna pražil pouze v „omezeném množství“. Komise však nevysvětlila, proč byly náklady nepřidruženého výrobního podniku 1 relevantní pro výpočet zdanitelného zisku společnosti SMBV jakožto pražírny.

- 524 Na straně druhé je třeba konstatovat, že argumenty, které Komise předložila ve svých písemnostech, pokud jde o vyloučení nákladů nepřídruženého výrobního podniku 1, jsou založeny na předpokladu, že hlavní činností společnosti SMBV je další prodej. Tyto jednotlivé argumenty je tedy třeba odmítnout.
- 525 Zatřetí ze zprávy o stanovení převodních cen vyplývá, že daňový poradce z nákladové základny použité pro účely uplatnění transakční metody čistého rozpětí vyloučil náklady, jež se vztahovaly k činnostem, v rámci kterých společnost SMBV nepřináší přidanou hodnotu. Nizozemské království a společnosti Starbucks ostatně ve svých písemnostech tvrdí, že je vyloučení nákladů nepřídruženého výrobního podniku 1 odůvodněno skutečností, že společnost SMBV nepřináší žádnou přidanou hodnotu. Tvrdí, že náklady spojené s transakcí mezi společností SMBV a nepřídruženým výrobním podnikem 1 pouze projdou účetnictvím společnosti SMBV, ale neplynou z činnosti společnosti SMBV. Nákup produktů nepřídruženého výrobního podniku 1 tedy dle Nizozemského království a společností Starbucks představuje transakci, která je pro stanovení zdanitelného zisku této společnosti neutrální.
- 526 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že není vyloučeno, že příjmy z produktů, které dodává nepřídružený výrobní podnik 1, jsou rovny nákladům tohoto podniku, takže společnost SMBV nemá z jeho produktů žádný zisk. Komise přitom neprokázala, že společnost SMBV přidala na hodnotě produktů nepřídruženého výrobního podniku 1 a na základě využívání těchto produktů skutečně vytvářela zisk, a že tudíž náklady nepřídruženého výrobního podniku 1 měly být pro účely použití transakční metody čistého rozpětí nutně zohledněny.
- 527 Komise rovněž neprokazuje, že rozdíly ve zprávě o stanovení převodních cen mezi funkcemi společnosti SMBV a funkcemi 20 podniků, na jejichž základě byla provedena srovnávací analýza, na které Komise poukazuje, neodůvodňují uplatnění úpravy spočívající ve vyloučení nákladů nepřídruženého výrobního podniku 1.
- 528 Je třeba konstatovat, že Komise nemohla dospět k závěru, že vyloučení nákladů nepřídruženého výrobního podniku 1 bylo nesprávné a vedlo ke snížení zisku společnosti SMBV, neboť nepředkládá důkazy, na základě kterých by bylo možné mít za to, že společnost SMBV měla z transakce s nepřídruženým výrobním podnikem 1 zisk nebo že přírážka měla být uplatňována na nákladovou základnu zahrnující náklady nepřídruženého výrobního podniku 1.
- 529 Na třetím místě je třeba konstatovat, že, jak tvrdí společnosti Starbucks, číselné údaje obsažené v tabulce předložené v bodě 184 žalobní odpovědi Komise ve věci T-636/16, tedy výpočty vycházející z číselných údajů obsažených v tabulce 3 napadeného rozhodnutí, nemohou být na podporu stanoviska Komise vzaty v úvahu. Uvedené údaje se týkají celkových nákladů (provozní výdaje a náklady na prodané zboží) společnosti SMBV, a nikoliv pouze provozních nákladů, ke kterým byly připočteny náklady nepřídruženého výrobního podniku 1. A dále tyto údaje dokazují pouze to, že by výše zisku byla vyšší, kdyby byl vyšší základ nákladů, a neumožňují podepřít tvrzení, že společnost SMBV vytvářela zisk z využívání produktů nepřídruženého výrobního podniku 1.
- 530 Na čtvrtém místě je třeba poukázat na to, že vyloučení nákladů nepřídruženého výrobního podniku 1 bylo spojeno s úpravou zvyšující rozpětí výnosu. Nelze tedy nutně dospět k závěru, že úpravy použité v předběžné dohodě, jsou-li posuzovány jako celek, nutně vedly ke snížení daňového základu společnosti SMBV. Komise přitom náklady nepřídruženého výrobního podniku 1, nebo alespoň tu část, kterou uvedené náklady představují v rámci nákladů SMBV, nevyčíslila. Z napadeného rozhodnutí tedy nevyplývá, že náklady nepřídruženého výrobního podniku 1 představují takový podíl nákladů společnosti SMBV, že jejich vyloučení mělo samo o sobě na zisky společnosti SMBV vliv takového rozsahu, že jejich výše by již nevypovídala o zisku, kterého by bylo dosaženo za obvyklých tržních podmínek.

531 Ve světle těchto připomínek je třeba konstatovat, že se Komisi nepodařilo prokázat, že vyloučení nákladů nepřidruženého výrobního podniku 1 poskytlo společnosti SMBV výhodu, aniž je třeba zkoumat, zda je rozhodnutí Komise stíženo vadou spočívající v nedostatku odůvodnění.

c) K „úpravě pracovního kapitálu“

1) K rozsahu dotčené úpravy

532 Pokud jde o rozsah druhé dotčené úpravy, je třeba konstatovat, že Komise v bodě 407 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že uplatnění „úpravy pracovního kapitálu“ (working capital adjustment) mělo za následek, že metoda navrhaná ve zprávě o stanovení převodních cen neumožňovala stanovit spolehlivý odhad tržního výsledku v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že ani zpráva o stanovení převodních cen, ani předběžná dohoda výraz „úprava pracovního kapitálu“ nepoužívají.

533 Komise nejprve v napadeném rozhodnutí tvrdila, že daňový poradce skupiny Starbucks ve zprávě o stanovení převodních cen navrhl úpravu převodní přírážky, o které se nizozemské orgány zmiňovaly jako o „úprav[ě] pracovního kapitálu“ (bod 401 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Z tohoto konstatování vyplývá, že výrazu „úprava pracovního kapitálu“, jak je používán v napadeném rozhodnutí, musí být rozuměno v tom smyslu, v jakém ho nizozemské orgány používaly v průběhu správního řízení.

534 Dále z bodu 403 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že Komise vyjádřila pochybnosti ohledně „úpravy pracovního kapitálu“ v bodech 101 až 113 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení. Na jedné straně je třeba poznamenat, že Komise v bodech 101 a 102 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení projednala „úpravu nákladů na suroviny“ (raw material cost mark-up), zatímco úprava, jež se týkala vyloučení nákladů na zelenou kávu z nákladové základny, byla projednána v bodech 99 a 100 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení. Napadené rozhodnutí tedy v bodě 403 odůvodnění neodkazuje na posledně uvedenou úpravu. Toto zjištění je ostatně potvrzeno bodem 269 písm. iii) a poznámkou pod čarou 130 napadeného rozhodnutí.

535 Body 103 až 113 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení se zajisté rovněž částečně vztahují k úpravě, jež se týká vyloučení nákladů na zelenou kávu z nákladové základny. Podle bodu 107 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení jsou nicméně argumenty nizozemských orgánů, pokud jde o „úpravu pracovního kapitálu“, uvedeny v bodě 59 odůvodnění téhož rozhodnutí. Podle bodu 59 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení nizozemské orgány prohlásily, že „úprava v projednávaném případě [byla] spojením dvou úprav srovnatelnosti: spojov[ala] úpravu pracovního kapitálu na zásoby surovin podle výnosu srovnatelných společností a úpravu nákladů na suroviny v nákladové základně srovnatelných společností“. Z popisu argumentů Nizozemského království v průběhu správního řízení vyplývá, že podle Nizozemského království výraz „úprava pracovního kapitálu“ zahrnoval pouze „úpravu nákladů na suroviny“, která je popsána ve zprávě o stanovení převodních cen.

536 Konečně je třeba konstatovat, že Komise v bodě 407 odůvodnění napadeného rozhodnutí sama rozlišuje mezi „úpravou pracovního kapitálu“ a vyloučením nákladů nepřidruženého výrobního podniku 1 z nákladové základny společnosti SMBV.

537 Je tedy třeba učinit závěr, že výraz „úprava pracovního kapitálu“, použitý v bodě 407 odůvodnění napadeného rozhodnutí, odkazuje na „úpravu nákladů na suroviny“, která je popsána ve zprávě o stanovení převodních cen.

538 V každém případě je i za předpokladu, že by výrazu „úprava pracovního kapitálu“, použitému v bodě 407 odůvodnění napadeného rozhodnutí, mělo být rozuměno tak, že odkazuje rovněž na úpravu nákladů na suroviny v nákladové základně společnosti SMBV, nutno konstatovat, že body 401

až 406 odůvodnění napadeného rozhodnutí neobsahují žádný jiný argument týkající se nákladové základny, než je ten, který se týká vyloučení nákladů nepřidruženého výrobního podniku 1. Výše v bodech 514 až 531 přitom již bylo konstatováno, že se Komisi nepodařilo prokázat, že vyloučením těchto nákladů byla společnosti SMBV poskytnuta výhoda. Komise v bodech 404 a 405 odůvodnění napadeného rozhodnutí pouze odmítá argumenty Nizozemského království, které se týkají relevance srovnávací studie, na základě celkových nákladů a vědeckého článku. Kromě toho body 401 až 403 odůvodnění napadeného rozhodnutí neobsahují žádný odkaz na nákladovou základnu společnosti SMBV.

2) K výtce vycházející z neexistence snížení daňového zatížení společnosti SMBV

- 539 Na prvním místě je třeba poukázat na to, že vzhledem k tomu, že „úprava pracovního kapitálu“ odpovídá úpravě nákladů na suroviny v nákladové základně popsané ve zprávě o stanovení převodních cen (viz bod 537 výše), a dále k tomu, že argument, který se týká vyloučení nákladů nepřidruženého výrobního podniku 1, byl odmítnut (viz body 514 až 531 výše), projevila se tato úprava zvýšením přírážky k nákladové základně z [důvěrné] % na [důvěrné] %. Použití vyšší přírážky pro účely stanovení zdanitelného zisku společnosti SMBV přitom nemohlo vést ke snížení zdanitelného zisku společnosti SMBV. Tato jediná úprava tedy, je-li posuzována samostatně, nemůže společnosti SMBV poskytovat výhodu.
- 540 Z toho vyplývá, že se Komisi nepodařilo prokázat, že „úprava pracovního kapitálu“ vedla ke snížení výše zisků společnosti SMBV, a tudíž ani to, že tato úprava poskytla uvedené společnosti výhodu.
- 541 Na druhém místě je třeba konstatovat, že úvahy Komise, jež se týkají „úpravy pracovního kapitálu“, uvedené v bodech 401 až 405 odůvodnění napadeného rozhodnutí, nemohou prokázat, že „úprava pracovního kapitálu“ vedla ke snížení zisků společnosti SMBV, a proto uvedené společnosti poskytla výhodu.
- 542 Nejprve stačí v rozsahu, v němž Komise své úvahy založila na zjištění, že metoda používaná pro stanovení „úpravy pracovního kapitálu“ nezohledňovala výše pracovního kapitálu srovnatelných podniků ani výši pracovního kapitálu společnosti SMBV, konstatovat, že Komise nevysvětluje, proč tato skutečnost může prokázat snížení výše zisků společnosti SMBV.
- 543 Dále je, i když měla Komise za to, že neexistuje žádný stálý poměr mezi náklady na prodej, které byly v rámci úpravy použity, a potřebami pracovního kapitálu, třeba konstatovat, že Komise nevysvětlila, proč by tato skutečnost mohla konkrétně prokázat snížení výše zisků společnosti SMBV.
- 544 Navíc se Komise v rámci svých tvrzení, podle kterých není „úprava pracovního kapitálu“, kterou provedl daňový poradce skupiny Starbucks, přiměřená uvedenému cíli spočívajícímu v úpravě rozdílů v použití pracovního kapitálu, omezuje na obecné a přibližné úvahy, jako jsou úvahy, podle kterých tato úprava je „nevhodná“ nebo že „společnost [podnik] s vysokými náklady na pořízení surovin může mít nižší potřebu pracovního kapitálu, zejména v případě, že jejich zásoby zpracovává efektivně“.
- 545 Konečně, pokud jde o konstatování učiněné v bodech 402 až 405 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého žádná ze skutečností uvedených ve zprávě o stanovení převodních cen a žádný z argumentů, které Nizozemské království předložilo v rámci správního řízení, nijak neodůvodnily „úpravu pracovního kapitálu“, je třeba konstatovat, že pouhé konstatování, že takové odůvodnění nebylo učiněno, rovněž neprokazuje, že „úprava pracovního kapitálu“ vedla ke snížení zdanitelného zisku společnosti SMBV.
- 546 Z toho vyplývá, že na rozdíl od toho, co Komise usoudila v bodě 407 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Komise neprokázala, že „úprava pracovního kapitálu“ vedla ke snížení zdanitelného zisku společnosti SMBV.

- 547 Tento závěr nemůže být zpochybněn argumenty Komise. Je totiž nutno konstatovat, že z bodu 407 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že přezkum „úpravy pracovního kapitálu“, který Komise provedla, je podpůrnou analýzou, která je součástí teorie, že hlavní funkcí společnosti SMBV je skutečně pražení kávy. Argumenty, které Komise předložila ve svých písemnostech ohledně „úpravy pracovního kapitálu“, jsou přitom založeny na předpokladu, že hlavní činností společnosti SMBV je další prodej. Tyto jednotlivé argumenty je tedy třeba odmítnout.
- 548 Ve světle úvah uvedených výše v bodech 502 až 547 je třeba vyhovět výtkám Nizozemského království a společnosti Starbucks, podle kterých Komise neprokázala, že potvrzení úprav pracovního kapitálu v předběžné dohodě, jakož i vyloučení nákladů nepřidruženého výrobního podniku 1 poskytlo společnosti SMBV výhodu.
- 549 Je tudíž třeba vyhovět žalobnímu důvodu vycházejícímu ze skutečnosti, že Komise v rámci čtvrtého až šestého směru úvah neprokázala, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

F. K otázce, zda předběžná dohoda učinila výjimku z článku 8b zákona o dani z příjmu právnických osob a z výnosu o převodních cenách (argumentace z hlediska omezeného referenčního rámce, body 409 až 412 odůvodnění napadeného rozhodnutí)

- 550 Nizozemské království tvrdí, že své žalobní důvody, které se týkají neposkytnutí výhody, v projednávané věci namítá jak vůči hlavnímu stanovisku Komise, tedy šesti směrům úvah, tak i vůči její argumentaci z hlediska omezeného referenčního rámce, v rámci které Komise dospěla k závěru, že v projednávané věci byla poskytnuta výhoda z hlediska článku 8b zákona o dani z příjmu právnických osob, jakož z hlediska výnosu o převodních cenách. Společnosti Starbucks tvrdí, že Komise měla předběžnou dohodu přezkoumat z hlediska čl. 8b odst. 1 zákona o dani z příjmu právnických osob a výnosu o převodních cenách, což neučinila.
- 551 Komise tvrdí, že v bodech 409 až 412 odůvodnění napadeného rozhodnutí předběžnou dohodu přezkoumala z hlediska čl. 8b odst. 1 zákona o dani z příjmu právnických osob a v návaznosti na tento přezkum konstatovala, že předběžná dohoda poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu.
- 552 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že Komise měla v oddíle 9.2.4 napadeného rozhodnutí s názvem „Podpůrná argumentace: Selektivní výhoda v důsledku udělení výjimky z výnosu [o převodních cenách]“ (body 409 až 412 odůvodnění napadeného rozhodnutí) podpůrněji za to, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV výhodu z hlediska posouzení provedeného na základě omezenějšího referenčního rámce sestávajícího z čl. 8b odst. 1 zákona o dani z příjmu právnických osob a výnosu o převodních cenách (bod 412 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 553 V bodě 410 odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž Komise „na základě podpůrné argumentace“ uvedla, že „předběžná dohoda rovněž uděluje [společnosti] SMBV selektivní výhodu v kontextu omezenějšího referenčního systému [rámce] sestávajícího ze společností [podniků] ve skupině, jež uplatňují převodní ceny, na které se vztahuje čl. 8b odst. 1 [zákonu o daních z příjmu právnických osob] a výnos [o převodních cenách]“. V bodě 411 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise připomněla, že čl. 8b odst. 1 zákona o daních z příjmu právnických osob a výnos o převodních cenách zavádí „princip tržního odstupu [zásadu obvyklých tržních podmínek] [do nizozemských daňových právních předpisů], podle něhož by transakce mezi společnostmi uvnitř skupiny měly být odměňovány tak, jako by je sjednaly nezávislé společnosti“. V tomtéž bodě odůvodnění Komise poukázala na to, že preambule výnosu o převodních cenách upřesňuje, že pokyny OECD jsou na Nizozemsko přímo použitelné. V bodě 412 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise odkázala na argumentaci uvedenou v bodech 268 až 274 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v rámci které shrnula první až

šestý směr úvah, a dospěla k závěru, že předběžná dohoda poskytuje selektivní výhodu taktéž na základě užšího referenčního rámce sestávajícího z čl. 8b odst. 1 zákona o dani z příjmu právnických osob a výnosu o převodních cenách.

554 Z těchto zjištění vyplývá, že Komise dospěla k závěru, že dotčená předběžná dohoda poskytuje společnosti SMBV selektivní výhodu, jelikož vede ke snížení splatné daně oproti situaci, v níž by byla správně použita zásada obvyklých tržních podmínek stanovená v čl. 8b zákona o daních z příjmu právnických osob a ve výnosu o převodních cenách.

555 Je přitom nutno konstatovat, že Komise tento závěr založila na svém přezkumu předběžné dohody, který provedla v rámci své hlavní analýzy. Tvrdila tak, že v rámci oddílu 9.2.3.1 napadeného rozhodnutí již prokázala, že předběžná dohoda neumožňovala dospět ke spolehlivému odhadu výsledku za obvyklých tržních podmínek.

556 Argumentace uvedená v bodech 409 až 412 odůvodnění napadeného rozhodnutí se vpravdě vztahuje především na argument Nizozemského království a společnosti Starbucks týkající se volby referenčního rámce, který je součástí analýzy selektivity dotčeného opatření.

557 Je však třeba poznamenat, že Nizozemské království a Komise mají za to, že bod 412 odůvodnění napadeného rozhodnutí musí být vykládán v tom smyslu, že Komise na základě přezkumu z hlediska relevantního vnitrostátního práva, totiž čl. 8b odst. 1 zákona o daních z příjmu právnických osob a výnosu o převodních cenách, dospěla k závěru, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV výhodu, přičemž analýza, kterou Komise provedla v rámci prvního až šestého směru úvah, se použije obdobně. Toto zjištění je kromě toho potvrzeno zněním bodu 416 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

558 Ačkoli v projednávané věci není třeba zaujmout stanovisko k přesné povaze a přesnému vlivu argumentace Komise z hlediska omezeného referenčního rámce, popsáné v bodech 409 až 412 odůvodnění napadeného rozhodnutí, stačí konstatovat, že i za předpokladu, že by Komise přezkoumala pochybení, která zjistila v rámci prvního až šestého směru úvah, z hlediska článku 8b zákona o daních z příjmu právnických osob, jakož i z hlediska výnosu o převodních cenách, které zásadu obvyklých tržních podmínek provádějí do nizozemského práva, Komise by ze stejných důvodů, jako jsou uvedeny výše v bodech 173 až 549 a které se na takový přezkum použijí obdobně, neprokázala, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

G. Závěry

559 Z bodů 404 a 549 výše vyplývá, že šest směrů úvah napadeného rozhodnutí nestačí k prokázání, že předběžná dohoda poskytla společnosti SMBV výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

560 A dále z bodů 550 až 558 výše vyplývá, že Komise neprokázala, že předběžná dohoda činí výjimku z článku 8b zákona o dani z příjmu právnických osob a z výnosu o převodních cenách, a že tak společnosti SMBV poskytla výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

561 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že se Komisi žádným ze směrů úvah, které byly uvedeny v napadeném rozhodnutí, nepodařilo právně dostačujícím způsobem prokázat, že došlo k poskytnutí výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Napadené rozhodnutí je tudíž třeba zrušit jako celek, aniž je třeba zkoumat ostatní žalobní důvody vznesené Nizozemským královstvím a společnostmi Starbucks.

IV. K nákladům řízení

⁵⁶² Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Nizozemské království a společnosti Starbucks v projednávané věci požadovaly náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné rozhodnout, že posledně uvedená ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené žalobci Nizozemským královstvím a společnostmi Starbucks.

⁵⁶³ V souladu s čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Irsko ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (sedmý rozšířený senát)

rozhodl takto:

- 1) Věci T-760/15 a T-636/16 se spojují pro účely tohoto rozsudku.
- 2) 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 se zrušuje.
- 3) Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Nizozemským královstvím, společností Starbucks Corp. a společností Starbucks Manufacturing Emea BV.
- 4) Irsko ponese vlastní náklady řízení.

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 24. září 2019.

Podpisy.

Obsah

I. Skutečnosti předcházející sporu a právní rámec	2
A. K vnitrostátnímu právnímu rámci	2
B. K předběžné dohodě o převodních cenách	4
C. Skutečnosti předcházející sporu	5
1. Ke správnímu řízení před Komisí	5
2. K napadenému rozhodnutí	5
a) K popisu napadeného opatření	6
b) K posouzení sporného opatření	8
c) K navrácení státní podpory	13
d) Závěry	13
II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení	14
A. K písemné části řízení ve věci T-760/15	14
1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání	15
2. K vedlejšímu účastenství	15
3. K návrhům na důvěrné zacházení	15
4. K návrhovým žádáním účastníků řízení	16
B. K písemné části řízení ve věci T-636/16	16
1. Ke složení soudního kolegia a k přednostnímu projednání	16
2. K návrhům na důvěrné zacházení	17
3. K návrhovým žádáním účastníků řízení	17
C. Ke spojení věcí pro účely ústní části řízení a k ústní části řízení	17
III. Právní otázky	18
A. Procesní náležitosti	18
1. Ke spojení projednávaných věcí pro účely rozhodnutí, jímž se končí řízení	18
2. K žádosti o vynětí připomínek společností Starbucks ke zprávě k jednání ze spisu	18
3. K přípustnosti přílohy A.7 žaloby ve věci T-760/15	19

B.	K uplatňovaným žalobním důvodům a struktuře přezkumu projednávaných žalob	20
C.	K existenci zásady obvyklých tržních podmínek v oblasti kontroly státních podpor a k dodržení zásady daňové autonomie členských států	21
D.	Ke zpochybnění hlavní argumentace týkající se existence daňového zvýhodnění ve prospěch společnosti SMBV (body 275 až 361 odůvodnění napadeného rozhodnutí)	28
1.	K volbě transakční metody čistého rozpětí v projednávané věci a k opomenutí přezkoumat transakce uvnitř skupiny, pro které bylo o předběžnou dohodu ve skutečnosti požádáno (první směr úvah)	28
a)	Úvodní poznámky	30
b)	K důkaznímu břemenu	31
c)	K úrovni přezkumu vykonávaného Tribunálem	31
d)	K opomenutí identifikovat a zanalyzovat licenční poplatek, který společnost SMBV hradila společnosti Alki, v předběžné dohodě	32
e)	K požadavku upřednostnění metody CUP oproti transakční metodě čistého rozpětí	33
2.	K otázce, zda licenční poplatek, který společnost SMBV platila společnosti Alki, měl být roven nule (druhý směr úvah)	34
a)	Úvodní poznámky	35
b)	K funkcím společnosti SMBV spjatým s licenčním poplatkem	37
c)	K běžným pravidlům zdanění podle nizozemského práva	37
d)	K použití důkazů uplatňovaných Komisí, které nebyly dostupné v okamžiku uzavření předběžné dohody	38
e)	K otázce, zda duševní vlastnictví v oblasti pražení představuje pro společnost SMBV hodnotu	39
1)	K otázce, zda společnost SMBV využívala duševní vlastnictví v oblasti pražení přímo na trhu	39
2)	K otázce, zda společnost SMBV v rámci svých činností pražení zaznamenávala ztrátu	41
f)	Ke srovnání se smlouvami o pražení, které skupina Starbucks uzavřela se třetími osobami, a s podobnými dohodami o licenci „na trhu“	43
1)	Ke smlouvám, které byly uzavřeny po uzavření předběžné dohody	45
2)	Ke smlouvám uzavřeným s podniky, které nepraží kávu	45
3)	Ke smlouvám s podniky, které nezajišťovaly prodej pražené kávy prodejnám nebo spotřebitelům	46
4)	Ke smlouvám týkajícím se jiných produktů než pražené kávy	47
5)	Ke smlouvě stanovící placení licenčního poplatku za používání duševního vlastnictví v oblasti pražení	48

6) Ke smlouvě uzavřené s nepřidruženým výrobním podnikem 2	49
g) K dohodám mezi konkurenty skupiny Starbucks a třetími pražírnami	53
h) K argumentu, podle kterého měla být výše licenčního poplatku nižší, než je výše odsouhlasená v předběžné dohodě	54
3. K ročnímu stanovení ceny zelených kávových zrn (třetí směr úvah)	56
a) K otázce, zda cena zelených kávových zrn spadala do působnosti napadeného opatření ..	56
b) K otázce, zda výše přírážky uplatňované na cenu zelených zrn, které společnost SCTC prodávala společnosti SMBV, je v souladu s cenou za obvyklých tržních podmínek	59
E. Ke zpochybnění podpůrné argumentace týkající se existence daňového zvýhodnění ve prospěch společnosti SMBV (body 362 až 408 odůvodnění napadeného rozhodnutí)	61
1. K výběru společnosti SMBV jakožto nejkomplexnějšího subjektu (čtvrtý směr úvah)	62
2. K analýze funkcí společnosti SMBV a stanovení zisku společnosti SMBV na základě provozních nákladů (pátý směr úvah)	65
a) K volbě ukazatele výše zisku	67
b) Ke srovnávací analýze Komise	69
3. K volbě úprav (šestý směr úvah)	73
a) Úvodní poznámky	74
b) K úpravě nákladové základny	74
c) K „úpravě pracovního kapitálu“	77
1) K rozsahu dotčené úpravy	77
2) K výtce vycházející z neexistence snížení daňového zatížení společnosti SMBV	78
F. K otázce, zda předběžná dohoda učinila výjimku z článku 8b zákona o dani z příjmu právnických osob a z výnosu o převodních cenách (argumentace z hlediska omezeného referenčního rámce, body 409 až 412 odůvodnění napadeného rozhodnutí)	79
G. Závěry	80
IV. K nákladům řízení	81