



Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (sedmo prošireno vijeće)

24. rujna 2019.*

„Državne potpore – Potpora koju je provela Nizozemska – Odluka kojom se potpora proglašava nespojivom s unutarnjim tržištem i nezakonitom te se nalaže njezin povrat – Porezno rješenje (*tax ruling*) – Transferna cijena – Izračun porezne osnovice – Načelo nepristrane transakcije– Prednost – Referentni sustav – Porezna i postupovna autonomija država članica”

U predmetima T-760/15 i T-636/16,

Kraljevina Nizozemska, koju su zastupali M. Bulterman, B. Koopman, M. de Ree i M. Noort, a zatim M. Bulterman, M. de Ree i M. Noort, u svojstvu agenata,

tužitelj u predmetu T-760/15,

koju podupire

Irska, koju su zastupali E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan i A. Joyce, a zatim G. Hodge, A. Joyce, K. Duggan, M. Browne i J. Quaney, u svojstvu agenata, uz asistenciju M. Collinsa, P. Gallaghera, SC, B. Dohertyja i S. Kingston, *barristers*,

intervenijent,

Starbucks Corp., sa sjedištem u Seattleu, Washington (Sjedinjene Američke Države),

Starbucks Manufacturing Emea BV, sa sjedištem u Amsterdamu (Nizozemska),

koje zastupaju S. Verschuur, M. Petite i M. Stroungi, *avocats*,

tužitelji u predmetu T-636/16,

protiv

Europske komisije, koju su zastupali, u predmetu T-760/15, P.-J. Loewenthal i B. Stromsky, a zatim P.-J. Loewenthal i F. Tomat, u svojstvu agenata, i, u predmetu T-636/16, P.-J. Loewenthal i F. Tomat, u svojstvu agenata,

tuženika,

povodom zahtjeva na temelju članka 263. UFEU-a radi poništenja Odluke Komisije (EU) 2017/502 od 21. listopada 2015. o državnoj potpori SA.38374 (2014/C, ex 2014/NN) koju je Nizozemska provela u korist Starbucks (SL 2017., L 83, str. 38.),

* Jezici postupka: nizozemski i engleski

OPĆI SUD (sedmo prošireno vijeće),

u sastavu: M. van der Woude, predsjednik, V. Tomljenović (izvjestiteljica), E. Bieliūnas, A. Marcoulli i A. Kornezov, suci,

tajnik: S. Spyropoulos, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 2. srpnja 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

I. Okolnosti spora i pravni okvir

- 1 Starbucks Manufacturing Emea BV (u daljnjem tekstu: SMBV) društvo je kći grupacije Starbucks (u daljnjem tekstu: grupacija Starbucks), sa sjedištem u Nizozemskoj. Grupaciju Starbucks čine korporacija Starbucks Corp. i sva trgovačka društva koje ta korporacija kontrolira. Sjedište korporacije Starbucks Corp. je u Seattleu, Washington (Sjedinjene Američke Države). Alki LP (u daljnjem tekstu: Alki) društvo je kći grupacije Starbucks, sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, koje neizravno kontrolira SMBV. Alki i SMBV sklopili su Ugovor o prženju (u daljnjem tekstu: Ugovor o prženju), kojim se među ostalim predviđa da SMBV Alkiju isplati tantijemu za upotrebu Alkijevih prava intelektualnog vlasništva, među kojima su metode prženja i druga znanja i iskustva u vezi s prženjem (u daljnjem tekstu: tantijema).
- 2 Odluka Komisije (EU) 2017/502 od 21. listopada 2015. o državnoj potpori SA.38374 (2014/C, ex 2014/NN) koju je Nizozemska provela u korist Starbucks (SL 2017., L 83, str. 38., u daljnjem tekstu: pobijana odluka) odnosi se na mjeru primjene sustava oporezivanja nizozemskih društava na konkretni slučaj SMBV-a.

A. Nacionalni pravni okvir

- 3 Prema nizozemskom općem sustavu poreza na dobit, taj porez moraju plaćati poduzetnici koji su osnovani u Nizozemskoj, odnosno koji su rezidentni porezni obveznici, i poduzetnici koji nisu ondje osnovani, odnosno koji su nerezidentni porezni obveznici, a koji obavljaju gospodarsku djelatnost u Nizozemskoj. Naime, u skladu s člankom 2. Weta op de vennootschapsbelasting (Zakon o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: ZPD) iz 1969., rezidentni poduzetnici, što nužno uključuje društva osnovana u skladu s nizozemskim pravom, imaju obvezu plaćanja poreza na dobit za svoje međunarodne prihode. U skladu s člankom 3. ZPD-a, nerezidentni poduzetnici pak imaju obvezu plaćanja poreza za prihod ostvaren iz nizozemskih izvora.
- 4 U tom kontekstu, osnovicu poreza na dobit čini dobit koju je ostvario poduzetnik koji je porezni obveznik. Naime, iz članka 8. ZPD-a u vezi s člankom 3.8. Weta inkomstenbelasting (Zakon o porezu na prihod) iz 2001. proizlazi da svi porezni obveznici imaju obvezu plaćanja poreza prema načelu ukupne dobiti. U skladu s tim načelom, oporezuje se sva dobit poduzetnikâ, pod uvjetom da je ostvarena na temelju gospodarske ili komercijalne djelatnosti. Člankom 3.8. Zakona o porezu na prihod predviđa se da „[d]obit nekog poduzetnika predstavlja ukupnu korist koju pod bilo kojim nazivom i u bilo kojem obliku poduzetnik ostvaruje”. U skladu s člankom 3.25. Zakona o porezu na prihod, koji se na temelju članka 8. ZPD-a također primjenjuje na obveznike poreza na dobit, oporeziva godišnja dobit mora se odrediti na načelima razumne poslovne prakse te na dosljedan način, nezavisno od izglednog rezultata.

- 5 Općenito govoreći, oporeziva dobit odgovara računovodstvenoj dobiti prikazanoj u računu dobiti i gubitka poduzetnika. Međutim, moguće je učiniti prilagodbe na temelju određenih poreznih odredbi, poput primjenjivih poreznih poticaja, izuzeća na temelju dioništva, ispravaka poreznog rezultata od transakcija koje nisu izvršene u skladu s načelom nepristrane transakcije i primjena različitih pravila amortizacije prema poreznim i računovodstvenim pravilima.
- 6 Člankom 8.ter stavkom 1. ZPD-a određuje se da, „[a]ko subjekt sudjeluje, bilo izravno ili neizravno, u upravljanju, kontroli ili kapitalu drugog poslovnog subjekta te su između ovih subjekata određeni ili nametnuti uvjeti za međusobne trgovačke i financijske odnose (transferne cijene) koji se razlikuju od uvjeta koji bi se odredili između nezavisnih strana, dobit navedenih subjekata odredit će se kao da su određeni zadnje spomenuti uvjeti”.
- 7 Odlukom IFZ2001/295M nizozemskog državnog tajnika za financije od 30. ožujka 2001., naslovljenom „Metoda određivanja transferne cijene, primjena načela nepristrane transakcije i Smjernice OECD-a o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i porezne uprave (Smjernice OECD-a)” (u daljnjem tekstu: Odluka o transfernim cijenama), opisuje se način na koji nizozemska porezna uprava tumači načelo nepristrane transakcije na temelju članka 8.ter stavka 1. ZPD-a. Preambulom Odluke o transfernim cijenama određuje se sljedeće:

„Politika Nizozemske o načelu nepristrane transakcije u području međunarodnog poreznog zakona jest da ovo načelo čini sastavni dio nizozemskog sustava poreznog zakona što je rezultat njegovog dodavanja u široku definiciju ostvarenog dohotka u članku 3.8. [Zakona o porezu na prihod]. To u načelu znači da se [Smjernice o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i porezne uprave, koje je 27. lipnja 1995. donio Odbor za porezna pitanja Organizacije za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD),] primjenjuju izravno na Nizozemsku prema članku 3.8. [Zakona o porezu na prihod]. Postoji niz područja u kojima se Smjernicama OECD-a omogućava državama članicama prostor za pojedinačna tumačenja. U brojnim drugim područjima se kroz praktično iskustvo utvrdilo da je Smjernice OECD-a potrebno pojasniti. Ovom se Odlukom objašnjava stav Nizozemske u pogledu ovih točaka te se pokušava ukloniti nedoumice u što većoj mogućoj mjeri.”
- 8 Odluka o transfernim cijenama dijeli se na 12 dijelova koji se odnose na načelo nepristrane transakcije, metode određivanja transfernih cijena, administrativne pristupe kojima se nastoje spriječiti i riješiti sporovi o transfernim cijenama, sekundarne prilagodbe, određivanje cijene po tržišnim uvjetima kada je procjena vrlo neizvjesna u trenutku transakcije, pružanje usluga unutar grupe, doprinose Ugovoru o podjeli troškova s profitnom maržom, naknadu po tržišnim uvjetima za financijske usluge, subvencije, porezne poticaje i troškove koji se mogu djelomično odbiti, raspodjelu dobiti društvu majci i stalnoj poslovnoj jedinici, stupanje na snagu te odluke i primjenu trenutačne politike.
- 9 Konkretnije, u točki 1. Odluke o transfernim cijenama među ostalim se određuje da se načelo nepristrane transakcije u nizozemskom pravu općenito temelji na usporedbi uvjeta transakcije između povezanih poduzetnika s uvjetima transakcije između neovisnih poduzetnika. Uprava ima pravo od poreznog obveznika očekivati da dokaže da su transferne cijene koje primjenjuju u skladu s načelom nepristrane transakcije. U tom okviru, treba pretpostaviti da svaki od predmetnih poduzetnika prima naknadu koja odražava obavljene funkcije, uzimajući u obzir korištenu imovinu i preuzete rizike. Usto, naknadu u skladu s načelom nepristrane transakcije teoretski treba odrediti na temelju transakcija. Međutim, u slučaju poteškoća, transakcije se mogu zajedno procijeniti kako bi se utvrdila usklađenost s načelom nepristrane transakcije. Usto, u okviru ispitivanja višegodišnjih podataka, porezna uprava ne može se koristiti naknadno stečenim saznanjima.
- 10 U točki 2. Odluke o transfernim cijenama upućuje se na pet metoda o određivanju transfernih cijena, iznesenih u Smjernicama o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i porezne uprave, koje je Odbor za porezna pitanja Organizacije za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD) donio 27. lipnja 1995. i revidirao 22. srpnja 2010. (u daljnjem tekstu: Smjernice OECD-a). Među tim metodama osobito je metoda usporedive nenadzirane cijene (u daljnjem tekstu: metoda CUP), kao i metoda

transakcijske neto marže (u daljnjem tekstu: TNMM). U skladu s navedenom odlukom, Smjernice OECD-a podrazumijevaju određenu hijerarhiju metoda prema kojoj se prednost daje tradicionalnim transakcijskim metodama. Nizozemska porezna uprava trebala bi započeti svaku reviziju transferne cijene iz perspektive metode koju je primijenio porezni obveznik na dan transakcije. Odlukom se pojašnjava da je to pravilo u skladu s točkom 1.68. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. Iz toga proizlazi da porezni obveznik u načelu može samostalno odabrati metodu određivanja transferne cijene, pod uvjetom da se primijenjenom metodom za odgovarajuću transakciju dobije rezultat koji je u skladu s načelom nepristrane transakcije. Iako bi porezni obveznik trebao uzeti u obzir, kada odabire metodu određivanja transfernih cijena, pouzdanost te metode u predmetnoj situaciji, taj pristup nije konkretno namijenjen kako bi ga se potaknulo da procijeni sve metode i zatim opravda razloge iz kojih metoda koju je odabrao daje najbolji rezultat s obzirom na postojeće okolnosti.

- 11 Točkom 5. Odluke o transfernim cijenama osobito se predviđa da može biti teško, tijekom transfera nematerijalne imovine kao što su patenti, na primjer, procijeniti vrijednost te imovine u trenutku transfera zbog nedovoljnih saznanja o budućim prednostima i rizicima. U slučaju da su se neovisni poduzetnici odlučili za odredbu o revidiranju cijena, u sličnim okolnostima, porezna uprava mora moći odrediti cijenu na temelju takve odredbe. Cilj je uspostaviti sustav u kojem je naknada u skladu s prednostima koje će se u budućnosti ostvariti od nematerijalne imovine.

B. Sporazum o transfernoj cijeni

- 12 Nizozemska porezna tijela sklopila su 28. travnja 2008. sporazum o transfernoj cijeni sa SMBV-om (u daljnjem tekstu: STC), čiji je predmet bio odrediti SMBV-ovu naknadu za njegove djelatnosti proizvodnje i distribucije, kako su opisane u STC-u, unutar grupacije Starbucks (u daljnjem tekstu: SMBV-ova naknada). SMBV-ova je naknada zatim poslužila za godišnje određivanje SMBV-ove oporezive dobiti na temelju poreza na dobit u Nizozemskoj. Naime, u skladu s njegovom preambulom, STC je porezni sporazum koji se odnosi na usklađenost s načelom nepristrane transakcije transfernih cijena koje će se upotrebljavati u okviru izračuna dobiti unutar međunarodne grupacije. Iz [povjerljivo]¹ STC-a proizlazi da se taj sporazum osobito namjeravao upotrebljavati u svrhu godišnjih prijava poreza na dobit u Nizozemskoj. STC se primjenjivao u razdoblju od 1. listopada 2007. do 31. prosinca 2017.
- 13 STC-om se predviđala metoda za određivanje SMBV-ove naknade u skladu s tržišnim uvjetima za njegove djelatnosti proizvodnje i distribucije unutar grupacije Starbucks. Usto, STC-om je bio odobren iznos tantijeme, koju je SMBV plaćao Alkiju za upotrebu tehnologija prženja, mješavina kave i krivulja prženja kave (u daljnjem tekstu: intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem), u okviru postupka proizvodnje i isporuke kave voditeljima trgovina.
- 14 Konkretnije, što se tiče STC-ova područja primjene, [povjerljivo]. U pogledu SMBV-ovih funkcija, [povjerljivo] to je društvo bilo glavno odgovorno za proizvodnju prženih zrna kave te isporuku prženih zrna kave i povezanih proizvoda Starbucksovim trgovinama u regiji Europe, Bliskog istoka i Afrike (u daljnjem tekstu: regija EMEA) te je u Nizozemskoj bilo vlasnik pržionice kave. K tomu, u STC-u se navodilo da se SMBV licencirano koristi pravima intelektualnog vlasništva koja pripadaju Alkiju i da su ta prava bila potrebna u okviru postupka proizvodnje, kao i isporuke kave voditeljima trgovina. Bilo je pojašnjeno da SMBV u tu svrhu plaća naknadu Alkiju. [povjerljivo] Štoviše, u skladu s [povjerljivo] STC-om, SMBV je obavljao funkciju distributera za nekoliko drugih proizvoda od kave te je, osim logističkih funkcija u pogledu vlastitih djelatnosti proizvodnje, također pružao logističku podršku za druge proizvode na određenim tržištima.

1 Ispušteni povjerljivi podaci

- 15 U pogledu metode određivanja transfernih cijena za SMBV-ove djelatnosti proizvodnje i distribucije, u [povjerljivo] STC-a navodilo se, među ostalim, da se SMBV-ova naknada treba odrediti na temelju metode trošak plus (*cost plus method*) (vidjeti točku 187. ove presude za značenje tog izraza) i da je ta metoda u skladu s tržišnim uvjetima ako „operativna marža” iznosi [povjerljivo] % relevantne troškovne osnovice (u daljnjem tekstu: SMBV-ova troškovna baza). Usto, u skladu sa STC-om, SMBV-ova troškovna baza ne uključuje:
- troškove Starbucksovih šalica, papirnatih ubrusa itd.;
 - troškove zrna zelene kave;
 - logističke i distribucijske troškove usluga koje pružaju treće strane i naknadu za djelatnosti koje treće osobe obavljaju u okviru ugovora o špediciji i proizvodnji (*consignment manufacturing*);
 - isplatu tantijeme.
- 16 Što se tiče tantijeme koju je SMBV trebao godišnje plaćati Alkiju, [povjerljivo] STC-om se predviđalo da se on određuje na temelju razlike između operativne dobiti ostvarene s obzirom na funkciju proizvodnje i distribucije, prije izdataka u pogledu tantijeme, i SMBV-ove naknade. Isplata tantijeme bila je porezna olakšica u svrhe oporezivanja dobiti te nije bila podložna nizozemskom porezu na izvoru.

C. Okolnosti spora

1. Upravni postupak pred Komisijom

- 17 Europska komisija uputila je 30. srpnja 2013. Kraljevini Nizozemskoj prvi zahtjev za pružanje informacija o nacionalnim praksama u pogledu poreznih rješenja u području oporezivanja dobiti. U tom je okviru od nje zatražila da joj dostavi sva porezna rješenja u korist društava SMBV i Starbucks Coffee Emea BV, koja su društva kćeri grupacije Starbucks sa sjedištima u Nizozemskoj. U odgovoru na taj zahtjev, Kraljevina Nizozemska dostavila je, među ostalim, STC.
- 18 Komisija je 11. lipnja 2014. pokrenula formalni istražni postupak, predviđen u članku 108. stavku 2. UFEU-a (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju postupka), u pogledu STC-a jer je postojala mogućnost da predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 19 Nakon donošenja odluke o pokretanju postupka, Komisija je više puta razmijenila podneske, osobito o STC-u, s Kraljevinom Nizozemskom i sa subjektima unutar grupacije Starbucks koji su bili Komisijini korespondenti tijekom upravnog postupka (u daljnjem tekstu: Starbucksovi korespondenti).

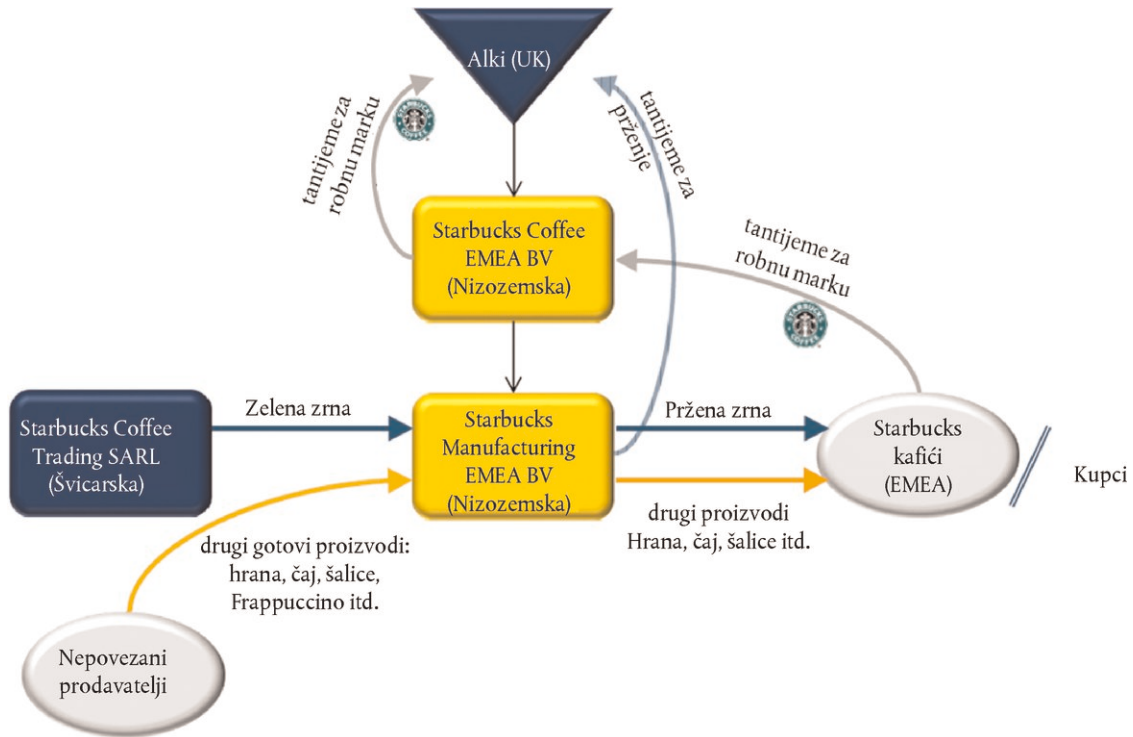
2. Pobijana odluka

- 20 Komisija je 21. listopada 2015. donijela pobijanu odluku. U toj odluci Komisija je, s jedne strane, smatrala da je STC potpora koja je nespojiva s unutarnjim tržištem te je, s druge strane, naložila povrat te potpore. Pobijana odluka dijeli se na 11 odjeljaka.

a) Opis osporavane mjere

- 21 U odjeljku 2. pobijane odluke, naslovljenom „Opis osporavanih mjera”, Komisija je utvrdila STC kao predmetnu mjeru. Pojasnila je da je STC sklopljen na temelju izvješća o transfernoj cijeni koji je izradio porezni savjetnik grupacije Starbucks (u daljnjem tekstu: izvješće o transfernoj cijeni) te je utvrdio da je taj dokument sastavni dio STC-a (uvodne izjave 40. i 46. pobijane odluke).
- 22 Kao prvo, Komisija je istaknula da su, donošenjem STC-a, nizozemska porezna tijela prihvatila da naknada za SMBV-ove djelatnosti u Nizozemskoj, kako ju je odredio porezni savjetnik grupacije Starbucks, predstavlja naknadu po tržišnim uvjetima. Komisija je zatim pojasnila da su nizozemska tijela također prihvatila da iznos tantijeme koji je SMBV plaćao Alkiju odgovara razlici između ostvarene operativne dobiti prije isplate tantijema i SMBV-ove naknade kako je predviđena STC-om. Utvrdila je da se STC-om predviđalo da se iznos tantijeme može odbiti od SMBV-ove oporezive dobiti i da ne se ne oporezuje u Nizozemskoj (uvodne izjave 40. do 44. pobijane odluke).
- 23 Kao drugo, Komisija je iznijela sadržaj izvješća o transfernoj cijeni. Najprije, Komisija je utvrdila da je u izvješću o transfernoj cijeni društvo Starbucks Coffee Emea bilo prikazano kao glavno sjedište grupacije Starbucks u regiji EMEA. To je društvo opisano tako da daje podlicencije za prava intelektualnog vlasništva grupacije Starbucks (žigovi, tehnologije te znanje i iskustvo), za koje samo plaća tantijemu Alkiju, trećim stranama koje se koriste Starbucksovim oznakama. Te treće osobe tako su isplaćivale naknade društvu Starbucks Coffee Emea za prava intelektualnog vlasništva koje su odgovarale postotku njihovih prometa. U tom pogledu, Komisija je istaknula da je porezni savjetnik grupacije Starbucks smatrao da se metoda CUP mogla upotrijebiti za određivanje cijene po tržišnim uvjetima koja se primjenjuje na unutargrupne naknade za prava intelektualnog vlasništva koje se isplaćuju društvu Starbucks Coffee Emea.
- 24 Zatim, što se tiče SMBV-a, s jedne strane, Komisija je istaknula da se u izvješću o transfernoj cijeni on samo opisuje kao subjekt čija je prvenstvena funkcija prženje zrna zelene kave i preprodaja pržene kave povezanim i nepovezanim subjektima. U okviru tih djelatnosti, SMBV je bio dužan poštovati specifikacije koje su dostavila društva grupacije Starbucks sa sjedištem na državnom području Sjedinjenih Američkih Država (u daljnjem tekstu: Starbucks US) te je bio odgovoran osigurati da je njegova proizvodnja u skladu sa standardima kvalitete društva Starbucks US. SMBV također je poslovaao kao posrednik pri distribuciji raznih proizvoda koji nisu dobiveni od kave te je pružao usluge „podrške za opskrbni lanac”. S druge strane, Komisija je pojasnila da je, kako bi obavljao tu djelatnost, SMBV nabavljao zrna zelene kave od društva kćeri grupacije Starbucks sa sjedištem u Švicarskoj, Starbucks Coffee Trading SARL (u daljnjem tekstu: SCTC). SMBV je također plaćao naknadu Alkiju za upotrebu postupaka prženja, kao i za pravo na to da Starbucksove poslovnice opskrbljuje kavom. U tom je pogledu Komisija istaknula da se u izvješću o transfernoj cijeni ne opisuje ugovor o licenci

putem kojeg je SMBV plaćao naknadu Alkiju kao jedan od najvažnijih transakcija. Odnosi između SMBV-a i različitih subjekata grupacije Starbucks prikazani su na slici 1. pobijane odluke, koja je preuzeta u nastavku:



- 25 Naposljetku, Komisija je utvrdila da je, što se tiče odabira metode određivanja transfernih cijena, u izvješću o transfernoj cijeni utvrđena metoda TNMM, prema kojoj valja uzeti u obzir neto marže koje su nepovezana društva ostvarila tijekom sličnih transakcija. U skladu s izvješćem o transfernoj cijeni, ta je metoda prikladna u predmetnom slučaju jer su razlike između transakcija i funkcija subjekata koje treba usporediti radi određivanja neto marže dovele do manje pogrešaka nego klasične metode (uvodna izjava 55. pobijane odluke).
- 26 Komisija je pojasnila da je za primjenu TNMM-a porezni savjetnik odabrao kao indikator razine dobiti operativne troškove povezane s djelatnostima od kojih je SMBV ostvario dodatnu vrijednost. Nakon što je ispitao usporedivost, porezni savjetnik smatrao je da je neto dobit subjekata usporedivih sa SMBV-om odgovarala dodatku na ukupne troškove. Zatim, porezni savjetnik grupacije Starbucks proveo je dvije prilagodbe kako bi uzeo u obzir razlike između uspoređenih subjekata i SMBV-a, kao što su preuzeti rizici ili obavljanje funkcija. Prvom se prilagodbom nastojala uzeti u obzir činjenica da SMBV-ova troškovna baza, na koju je primijenjen dodatak, nije uključivala troškove zrna zelene kave. Druga prilagodba imala je za cilj uzeti u obzir činjenicu da su usporedivi poduzetnici snosili trošak sirovina i da je njihova tantijema izračunana na temelju troškova koji uključuju sirovine. U skladu s tim dvjema prilagodbama, dodatak je tako utvrđen na [povjerljivo] % SMBV-ove troškovne baze (uvodne izjave 56. do 61. pobijane odluke).
- 27 Kao treće, Komisija je iznijela sadržaj Smjernica OECD-a u verzijama iz 1995. i 2010. Prema njezinu mišljenju, u Smjernicama OECD-a navodilo se pet metoda kako bi se na najprikladniji mogući način odredile cijene po tržišnim uvjetima za transakcije i raspodjela dobiti između društava iste grupacije. Prema Komisijinu mišljenju, u tim se smjernicama tih pet metoda klasificira na tradicionalne transakcijske metode i metode transakcijske dobiti. U skladu s pobijanom odlukom, trebalo bi dati prednost tradicionalnim transakcijskim metodama. Među tih pet metoda navedenih u Smjernicama OECD-a nalaze se i metoda CUP i TNMM (uvodne izjave 67. do 70. pobijane odluke).

- 28 Prva metoda, metoda CUP, kako je opisuje Komisija, jest tradicionalna transakcijska metoda, kojom se cijena naplaćena za transfer robe ili usluga u okviru transakcije između dvaju povezanih poduzetnika uspoređuje s cijenom naplaćenom za transfer robe ili usluga u okviru usporedive transakcije provedene u usporedivim okolnostima između dvaju neovisnih poduzetnika (uvodne izjave 67. i 71. pobijane odluke).
- 29 Druga metoda, TNMM, kako je opisuje Komisija, jest metoda transakcijske dobiti kojom se procjenjuje mogući iznos dobiti na temelju načela nepristrane transakcije za cjelokupno promatrano poslovanje, a ne za pojedinačne transakcije. U tom okviru, trebalo je odabrati pokazatelj razine dobiti, poput troškova, prometa ili fiksnih ulaganja te je na njega trebalo primijeniti stopu dobiti koja odražava stopu koja je zabilježena u sličnim transakcijama na tržištu (uvodne izjave 67. i 72. do 74. pobijane odluke).

b) Ocjena osporavane mjere

- 30 U odjeljku 9. pobijane odluke, naslovljenom „Procjena osporavanih mjera”, Komisija je zaključila da postoji državna potpora. Smatrala je da su ispunjena četiri uvjeta za postojanje državne potpore.
- 31 Nakon što je podsjetila na uvjete za postojanje državne potpore, predviđene u članku 107. stavku 1. UFEU-a, Komisija je smatrala da je ispunjen prvi uvjet za postojanje državne potpore, kojim se zahtijeva intervencija države ili intervencija putem državnih sredstava. U tom je pogledu, s jedne strane, istaknula da je nizozemska porezna uprava u STC-u prihvatila metodu raspodjele dobiti SMBV-u unutar grupacije Starbucks, kako ju je predložio porezni savjetnik grupacije Starbucks. SMBV tako je na temelju toga izračunao godišnji iznos poreza na dobit koji bi trebao platiti u Nizozemskoj. Prema Komisijinu mišljenju, STC je stoga pripisiv Kraljevini Nizozemskoj. S druge strane, Komisija je utvrdila da je taj STC doveo do smanjenja SMBV-ove porezne obveze u Nizozemskoj time što se njime odstupilo od poreza koji bi SMBV, da STC nije postojao, bio dužan platiti na temelju nizozemskog općeg sustava poreza na dobit. Komisija je tako smatrala da je STC doveo do smanjenja prihoda od poreza Kraljevine Nizozemske (uvodne izjave 223. do 226. pobijane odluke).
- 32 Što se tiče drugog i četvrtog uvjeta za postojanje državne potpore, s jedne strane, Komisija je smatrala da je STC mogao utjecati na trgovinu unutar Europske unije jer je SMBV dio grupacije Starbucks, koja je međunarodno aktivan subjekt koji posluje u svim državama članicama Unije. S druge strane, tvrdila je da je STC, s obzirom na to je njime smanjeno porezno opterećenje koje bi SMBV inače trebao snositi na temelju općeg sustava poreza na dobit, narušio ili prijetio da će narušiti tržišno natjecanje time što je ojačao SMBV-ov financijski položaj (uvodna izjava 227. pobijane odluke).
- 33 Što se tiče trećeg uvjeta za postojanje državne potpore, Komisija je smatrala da je STC-om dodijeljena selektivna prednost SMBV-u, s obzirom na to da se njime dovelo do smanjenja SMBV-ove porezne obveze u Nizozemskoj u odnosu na poreznu obvezu koju bi morao snositi na temelju općeg sustava poreza na dobit i u odnosu na samostalne poduzetnike (uvodna izjava 228. pobijane odluke).
- 34 Uvodno, Komisija je navela da je, prema sudskoj praksi, potrebno provesti analizu u tri faze kako bi se utvrdilo je li mjera selektivna. Najprije je potrebno utvrditi „referentni sustav”, odnosno porezni sustav koji se uobičajeno primjenjuje na korisnika porezne mjere. Zatim valja ispitati odstupa li se poreznom mjerom od tog referentnog sustava na način da se njome uvode razlike između gospodarskih subjekata koji se, s obzirom na ciljeve svojstvene referentnom sustavu, nalaze u usporedivoj pravnoj i činjeničnoj situaciji. Naposljetku, ako se mjerom odstupa od referentnog sustava, na državi je da utvrdi je li to odstupanje opravdano prirodom ili općom strukturom referentnog sustava (uvodna izjava 230. pobijane odluke).

- 35 Što se tiče prve faze, odnosno utvrđivanja referentnog sustava, Komisija je smatrala da je referentni sustav nizozemski opći sustav poreza na dobit, čiji je cilj oporezivanje dobiti svih poduzetnika koji imaju obvezu plaćanja poreza u Nizozemskoj. Pojasnila je da su, u tom pogledu, poduzetnici osnovani u Nizozemskoj rezidentni porezni obveznici i da imaju obvezu plaćanja poreza na dobit za svoje međunarodne prihode. Poduzetnici koji nisu osnovani u Nizozemskoj jesu nerezidentna društva i imaju obvezu plaćanja poreza za prihod nizozemskog porijekla. Prema Komisijinu mišljenju, integrirani i samostalni poduzetnici u usporedivoj su pravnoj i činjeničnoj situaciji s obzirom na taj cilj i stoga imaju istu obvezu plaćanja poreza na dobit. U tom pogledu, razlika u načinima izračuna oporezive dobiti integriranih poduzetnika nije imala nikakvog utjecaja na cilj referentnog sustava, odnosno oporezivanje svih poduzetnika koji imaju obvezu plaćanja poreza u Nizozemskoj (uvodne izjave 231. do 244. pobijane odluke).
- 36 Što se tiče druge faze navedene u točki 34. ove presude, odnosno dokazivanja odstupanja od referentnog sustava, Komisija je najprije navela da je utvrđivanje odstupanja li se poreznom mjerom od referentnog sustava općenito popraćeno utvrđivanjem da je prednost dodijeljena korisniku tom mjerom. Naime, prema njezinu mišljenju, kada porezna mjera rezultira smanjenjem porezne obveze nekog korisnika u odnosu na poreznu obvezu koju bi inače trebao snositi da navedena mjera ne postoji, to smanjenje istodobno predstavlja prednost dodijeljenu poreznom mjerom i odstupanje od referentnog sustava (uvodna izjava 253. pobijane odluke).
- 37 Zatim, Komisija je podsjetila na sudsku praksu prema kojoj, u slučaju pojedinačne mjere, utvrđivanje ekonomske prednosti u načelu omogućuje pretpostavku da je navedena mjera selektivna. Pojasnila je da je, u predmetnom slučaju, STC sklopljen sa SMBV-om pojedinačna mjera potpore (uvodna izjava 254. pobijane odluke).
- 38 Naposljetku, Komisija je tvrdila da je, u presudi od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), Sud smatrao da porezna mjera koja rezultira time da integrirano društvo naplaćuje transferne cijene koje ne odražavaju cijene koje bi se naplaćivale u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja, to jest cijene koje dogovore samostalni poduzetnici koji pregovaraju u okviru usporedivih okolnosti po tržišnim uvjetima, pruža prednost tom integriranom poduzetniku u onoj mjeri u kojoj rezultira smanjenjem oporezive osnovice te time poreznom obvezom u okviru redovnog sustava poreza na dobit. Komisija je podsjetila na to da načelo nepristrane transakcije podrazumijeva da bi naknade za transakcije unutar korporativne grupacije trebale biti jednake onima dogovorenim između samostalnih poduzetnika koji pregovaraju u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja. Stoga je Komisija pojasnila da je morala provjeriti razlikuje li se metoda koju je nizozemska porezna uprava prihvatila STC-om za utvrđivanje SMBV-ove oporezive dobiti u Nizozemskoj od metode kojom se dobiva pouzdana procjena tržišnog rezultata i odstupanja li se stoga od načela nepristrane transakcije. U tom se slučaju smatra da se STC-om dodjeljuje selektivna prednost SMBV-u u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (uvodne izjave 259. do 263. pobijane odluke).
- 39 Prema tome, Komisija je smatrala da je načelo nepristrane transakcije nužno sastavni dio njezine ocjene, na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, poreznih mjera dodijeljenih integriranim društvima, neovisno o tome je li država članica uključila to načelo u svoj nacionalni pravni sustav. Komisija je stoga pojasnila da, u odgovoru na argumente koje je Kraljevina Nizozemska istaknula u okviru upravnog postupka, nije ispitala poštuje li se STC-om načelo nepristrane transakcije, kako je utvrđeno u članku 8.ter ZPD-a, kao i u Odluci o transfernim cijenama, nego je nastojala utvrditi je li nizozemska porezna uprava dodijelila selektivnu prednost SMBV-u u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (uvodne izjave 264. do 265. pobijane odluke).
- 40 S obzirom na te elemente, Komisija je iznijela skupinu argumentacijskih nizova kako bi dokazala da je STC-om dodijeljena selektivna prednost SMBV-u. U okviru glavnog rasuđivanja, Komisija je iznijela više argumentacijskih nizova, od kojih su neki međusobno podredni, kojima nastoji dokazati da se

STC-om odstupilo od nizozemskog općeg sustava poreza na dobit. U podrednom rasuđivanju Komisija je tvrdila da se STC-om odstupilo od članka 8.ter stavka 1. ZPD-a, kao i od Odluke o transfernim cijenama.

- 41 Konkretno, kao prvo, u svojem glavnom rasuđivanju kojim nastoji dokazati da se STC-om odstupilo od nizozemskog općeg sustava poreza na dobit, Komisija je istaknula da je porezni savjetnik grupacije Starbucks odabrao TNMM za određivanje SMBV-ove oporezive dobiti. Smatrala je da su različiti metodološki odabiri, koje je predložio porezni savjetnik grupacije Starbucks i potvrdila Kraljevina Nizozemska, doveli do smanjenja poreza na dobit, koji je platio SMBV, u odnosu na samostalne poduzetnike čija je oporeziva dobit bila određena u tržišnim uvjetima (uvodne izjave 268. do 274. pobijane odluke).
- 42 Kao prvo, Komisija je smatrala da u izvješću o transfernoj cijeni nije ispitano je li unutargrupna transakcija za koju je STC učinkovito zatražen i odobren, odnosno tantijema koju je SMBV plaćao Alkiju za licenciju kako bi mogao upotrebljavati intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem, bila u skladu s načelom nepristrane transakcije. Prema tome, u izvješću o transfernoj cijeni nisu utvrđene ni analizirane relevantne nadzirane i nenadzirane transakcije, što je nužan prvi korak u procjeni jesu li trgovački uvjeti primjenjivi između povezanih strana za potrebe određivanja transferne cijene u skladu s načelom nepristrane transakcije (uvodne izjave 275. do 285. pobijane odluke).
- 43 Kao drugo, što se tiče razine tantijeme, Komisija je smatrala, da je u izvješću o transfernoj cijeni točno utvrđena i ispitana tantijema, da bi vrijednost po tržišnim uvjetima trebala biti nula. Osobito je istaknula da SMBV nije ostvario nikakvu dobit od upotrebe prava intelektualnog vlasništva za koja je plaćao tantijemu jer se njima nije koristio na tržištu. Komisija je tako smatrala da je dobit koja se Alkiju isplatila putem tantijeme trebala u potpunosti oporezivati u Nizozemskoj (uvodne izjave 286. do 341. pobijane odluke).
- 44 Kako bi ispitala je li tantijema u skladu s načelom nepristrane transakcije, Komisija je primijenila metodu CUP te je utvrdila nekoliko ugovora o proizvodnji između grupacije Starbucks i trećih subjekata ili između trećih subjekata grupaciji Starbucks, kao usporedive transakcije.
- 45 K tomu, Komisija je odbacila argumente koje su istaknuli Kraljevina Nizozemska i Starbucks kako bi opravdali iznos tantijeme. S jedne strane, smatrala je da protučinidba za plaćanje tantijeme ne može biti to da Alki preuzima SMBV-ov poduzetnički rizik, inače bi integrirani poduzetnici mogli ugovorno ponovno dodijeliti rizike i tako isključiti svaku primjenu načela nepristrane transakcije. S druge strane, Komisija je dodala da se isplata tantijeme ne može opravdati količinom iznosa koje Alki plaća društvu Starbucks US.
- 46 Kao treće, što se tiče razine kupovne cijene zrna zelene kave, Komisija je istaknula da ta transakcija nije ispitana u izvješću o transfernoj cijeni, iako je u navedenom izvješću utvrđeno da je riječ o jednoj od glavnih SMBV-ovih transakcija. Na temelju SCTC-ovih financijskih podataka Komisija je izračunala prosječnu bruto maržu na troškove zrna zelene kave za razdoblje valjanosti STC-a. Komisija je smatrala da bruto marža između 2011. i 2014., koja je dovela do znatnog povećanja cijene zrna kave na teret SMBV-a u odnosu na troškove koje je snosio SCTC, nije odražavala pouzdanu procjenu tržišnog rezultata. Zaključila je da iznos koji je SMBV preplatio, time što je smanjio zabilježenu dobit i stoga njezinu oporezivu osnovicu, predstavlja selektivnu prednost (uvodne izjave 342. do 361. pobijane odluke).
- 47 Kao drugo, i dalje u okviru svojeg glavnog rasuđivanja kojim nastoji dokazati da se STC-om odstupilo od nizozemskog općeg sustava poreza na dobit, ali podredno kritikama iznesenima u točkama 42. do 46. ove presude, Komisija je smatrala da je, u svakom slučaju i čak i da je TNMM prikladan za utvrđivanje dobiti koju je ostvario SMBV, u izvješću o transfernoj cijeni pogrešno primijenjen

TNMM. Zaključila je da, s obzirom na to da ta metoda nije dovela do rezultata po tržišnim uvjetima, nizozemska porezna tijela nisu tu metodu mogla odobriti u STC-u (uvodne izjave 362. do 408. pobijane odluke).

- 48 Na prvom mjestu, Komisija je smatrala da je u izvješću o transfernoj cijeni pogrešno utvrđeno da je SMBV najmanje složeni subjekt i stoga „analizirana strana” za primjenu TNMM-a. Suprotno tomu, dodala je da je trebalo utvrditi da je SMBV najsloženiji subjekt jer je, s jedne strane, Alki obavljao samo ograničene funkcije i, s druge strane, osim toga što je SMBV obavljao i funkcije koje se ne odnose na prženje, ta funkcija nije obuhvaćala rutinske djelatnosti, nego je bila ključna (uvodne izjave 362. do 377. pobijane odluke).
- 49 Na drugom mjestu, Komisija je smatrala da je razina dobiti, koja je utvrđena u izvješću o transfernoj cijeni, odnosno operativni troškovi, bila neprikladna. Prema Komisijinu mišljenju, porezni savjetnik grupacije Starbucks pogrešno je utvrdio da je prženje bila glavna SMBV-ova funkcija umjesto preprodaje i distribucije. Komisija je tako zaključila da je upotreba prodaje koju je zabilježio SMBV kao pokazatelja razine dobiti bila prikladnija i da je dovela do više naknade za SMBV-ovu djelatnost. U potporu tom zaključku Komisija je izračunala omjer profitabilnosti na temelju grupacije samostalnih subjekata koji obavljaju iste djelatnosti preprodaje i prženja kao i SMBV. Zaključila je, nakon usporedbe s društvom Starbucks Manufacturing Corporation (u daljnjem tekstu: SMC), jedinim drugim subjektom u grupaciji koji obavlja djelatnosti prženja za grupaciju, da je SMC [*povjerljivo*] puta profitabilniji nego SMBV na temelju STC-a (uvodne izjave 379. do 400. pobijane odluke).
- 50 Na trećem mjestu, Komisija je smatrala da, u svakom slučaju i čak i da su operativni troškovi prikladan pokazatelj razine dobiti za izračun SMBV-ovih transfernih cijena, dvjema prilagodbama koje je porezni savjetnik uveo u izvješće o transfernoj cijeni ne omogućuje se dobivanje pouzdane procjene tržišnog rezultata. Komisija je kritizirala, s jedne strane, primjenu „prilagodbe obrtnog kapitala” i, s druge strane, isključivanje troškova poduzetnika koji je, u uvodnoj izjavi 300. pobijane odluke kako je objavljena u *Službenom listu Europske unije*, označen izrazom „nepovezano proizvodno društvo 1” (u daljnjem tekstu: nepovezano proizvodno društvo 1) iz troškovne baze koja je upotrijebljena kao pokazatelj razine dobiti (uvodne izjave 401. do 408. pobijane odluke).
- 51 Komisija je tako zaključila da metodologija koju su prihvatila nizozemska porezna tijela, prema kojoj je dobit koju je ostvario SMBV i koja je prekoračivala maržu od [*povjerljivo*] % operativnih troškova trebalo isplatiti kao tantijemu Alkiju, nije bila u skladu s načelom nepristrane transakcije te je dovela do smanjenja SMBV-ova poreznog opterećenja.
- 52 Stoga iz prethodno navedenog proizlazi da je, u okviru ispitivanja s obzirom na nizozemski opći sustav poreza na dobit, Komisija istaknula šest pogrešaka na temelju kojih se može zaključiti da je u predmetnom slučaju postojala selektivna prednost. U tom ispitivanju, prve tri pogreške bile su istaknute u okviru Komisijina glavnog stajališta, dok su tri druge pogreške bile obuhvaćene sporednim stajalištem te su međusobno podredne.
- 53 Konkretnije, što se tiče glavnog stajališta, Komisija je smatrala da se metodom koja je prihvaćena STC-om odstupa od metode kojom se omogućuje pouzdana procjena tržišnog rezultata u skladu s načelom nepristrane transakcije:
- ako je odabir TNMM-a pogrešan i u izvješću o transfernoj cijeni nije ispitana unutargrupna transakcija za koju je STC učinkovito zatražen i odobren (u daljnjem tekstu: prvi argumentacijski niz);
 - ako, s jedne strane, STC-om nije utvrđena metodologija kojom se nastoji zajamčiti da je tantijema koju SMBV plaća Alkiju u skladu s načelom nepristrane transakcije; međutim, trebalo je primijeniti metodu CUP kako bi se odredio iznos tantijeme koju SMBV plaća Alkiju; u skladu s tom metodom, tantijema bi trebala biti nula (u daljnjem tekstu: drugi argumentacijski niz);

- ako, s druge strane, u STC-u nije ispitano je li razina kupovne cijene zelene kave bila u skladu s načelom nepristrane transakcije; naime, ta je razina bila precijenjena (u daljnjem tekstu: treći argumentacijski niz).
- 54 Što se tiče podrednog stajališta, Komisija je smatrala da, čak i da je TNMM bila prikladna metoda za određivanje dobiti koje je ostvario SMBV, u izvješću o transfernoj cijeni pogrešno je primijenjen TNMM. U tom pogledu Komisija smatra:
- da se metodom koja je prihvaćena STC-om odstupilo od metode kojom bi se omogućila pouzdana procjena tržišnog rezultata u skladu s načelom nepristrane transakcije jer je SMBV pogrešno utvrđen kao najmanje složeni subjekt, a time i kao analizirani subjekt za primjenu TNMM-a (u daljnjem tekstu: četvrti argumentacijski niz);
 - da se, podredno, metodom koja je prihvaćena STC-om nije omogućila pouzdana procjena tržišnog rezultata u skladu s načelom nepristrane transakcije jer su SMBV-ove funkcije pogrešno analizirane i jer su operativni troškovi pogrešno odabrani kao pokazatelj razine dobiti (u daljnjem tekstu: peti argumentacijski niz);
 - da se, podredno, metodom koja je prihvaćena STC-om nije omogućila pouzdana procjena tržišnog rezultata u skladu s načelom nepristrane transakcije jer su prilagodbe primijenjene na dodatak bile neprikladne (u daljnjem tekstu: šesti argumentacijski niz).
- 55 Kao treće, u svojem podrednom rasuđivanju kojim nastoji dokazati da se STC-om odstupilo od članka 8.ter stavka 1. ZPD-a, kao i od Odluke o transfernim cijenama, Komisija je smatrala da, čak i da se relevantni referentni okvir ne sastoji od općih pravila o porezu na dobit, nego, kao što to tvrde nizozemska tijela, samo od odredbi kojima se u nizozemsko pravo uvodi načelo nepristrane transakcije, odnosno članka 8.ter stavka 1. ZPD-a, kao i Odluke o transfernim cijenama, STC-om se, s obzirom na to da se njime odobrila metoda određivanja SMBV-ove dobiti koja nije dovela do rezultata po tržišnim uvjetima, odstupilo i od tog referentnog sustava. U tom pogledu, Komisija je uputila na svoju analizu provedenu s obzirom na nizozemski opći sustav poreza na dobit i šest argumentacijskih nizova iznesenih u točkama 52. do 54. ove presude (u daljnjem tekstu: rasuđivanje s obzirom na ograničeni referentni okvir) (uvodne izjave 409. do 412. pobijane odluke).
- 56 Što se tiče treće faze analize selektivnosti poreznih mjera, kako je utvrđena u točki 34. ove presude, Komisija je smatrala da odstupanje od referentnog sustava nije bilo opravdano. U tom je pogledu istaknula da ni nizozemska tijela ni Starbucks nisu iznijeli moguća opravdanja za SMBV-ov selektivni tretman, iako je teret dokazivanja u tom pogledu bio na njima. Komisija je k tomu dodala da nije utvrdila nikakvo moguće opravdanje (uvodne izjave 413. do 414. pobijane odluke).
- 57 Komisija je zaključila da se STC-om SMBV-u dodijelila selektivna prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a jer je njime potvrđena metoda raspodjele dobiti SMBV-u za koju se ne može smatrati da dovodi do pouzdane procjene tržišnog rezultata u skladu s načelom nepristrane transakcije. Prema Komisijinu mišljenju, ta je metoda dovela do smanjenja SMBV-ova poreznog opterećenja, najprije, s obzirom na nizozemski opći sustav poreza na dobit, usporedbom s dvama samostalnim poduzetnicima, i, podredno, s obzirom na članak 8.ter stavak 1. ZPD-a i Odluku o transfernim cijenama, usporedbom s drugim integriranim poduzetnicima (uvodne izjave 415. do 416. pobijane odluke).
- 58 Prema tome, Komisija je zaključila da STC predstavlja državnu potporu (uvodne izjave 422. i 423. pobijane odluke).

- 59 Komisija je tako smatrala da je potpora dodijeljena SMBV-u nespojiva s unutarnjim tržištem. Naime, Kraljevina Nizozemska nije iznijela nikakve razloge za utvrđivanje spojivosti koji su predviđeni u članku 107. stavcima 2. i 3. UFEU-a. Međutim, predmetnu se mjeru, koju je trebalo smatrati operativnom potporom, uglavnom ne može smatrati spojivom s unutarnjim tržištem (uvodne izjave 431. do 434. pobijane odluke).
- 60 K tomu, Komisija je utvrdila da joj Kraljevina Nizozemska nije prijavila, u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, nikakav nacrt koji bi odgovarao STC-u te nije poštovala obvezu privremene obustave koju je imala na temelju tog članka. Stoga je mogla biti riječ samo o nezakonitoj državnoj potpore čija je primjena u suprotnosti s navedenom odredbom (uvodne izjave 435. i 436. pobijane odluke).
- 61 Osim toga, Komisija je pojasnila da su informacije na kojima je temeljila svoju odluku bile dostupne nizozemskoj poreznoj upravi u trenutku donošenja STC-a. Što se tiče troškova zrna zelene kave, dodala je da se u izvješću o transfernoj cijeni nisu ispitale cijene koje je SCTC naplaćivao SMBV-u na temelju njihova ugovora o nabavi zrna zelene kave i, da je ta transakcija bila ispitana 2008. u STC-u radi određivanja njezine cijene po tržišnim uvjetima, da se STC-om ne bi mogla ostaviti margina za povećanja cijena zapažena u 2011. (uvodne izjave 424. do 427. pobijane odluke).
- 62 Naposljetku, Komisija je utvrdila da su SMBV i grupacija Starbucks zajedno korisnici potpore jer čine jednu gospodarsku jedinicu (uvodne izjave 417. do 419. pobijane odluke).

c) Povrat državne potpore

- 63 U odjeljku 10. pobijane odluke, naslovljenom „Povrat”, kao prvo, Komisija je osobito smatrala da nije dužna utvrditi točan iznos potpore koji treba vratiti, nego da samo treba adresatu odluke pružiti dovoljne informacije kako bi mogao sam utvrditi iznos povrata. U ovom slučaju, Komisija je smatrala da bi, s obzirom na to da iznos povrata treba biti nula, SMBV-ovu računovodstvenu dobit trebalo upotrijebiti za izračun SMBV-ove oporezive dobiti. K tomu, tu je dobit trebalo uvećati za razliku između cijene koja je plaćena za zrna zelene kave i cijene koju je trebalo platiti. U tom pogledu, Komisija je smatrala da je SCTC-ova bruto marža od [povjerljivo] % predstavljala cijenu po tržišnim uvjetima za kupnju zrna kave. Tako je pojasnila da iznos koji treba vratiti odgovara razlici između poreza koji je trebalo platiti na temelju te cijene i iznosa koji je stvarno plaćen na temelju STC-a (uvodne izjave 442. do 448. pobijane odluke).
- 64 Kao drugo, Komisija je smatrala da je Kraljevina Nizozemska najprije trebala ostvariti povrat potpore od SMBV-a i da bi, ako potonje društvo ne može isplatiti povrat, Kraljevina Nizozemska tu potporu tada trebala vratiti od korporacije Starbucks Corp. jer je taj subjekt kontrolirao grupaciju Starbucks (uvodna izjava 449. pobijane odluke).

d) Zaključak

- 65 Zaključno, Komisija je smatrala da je Kraljevina Nizozemska STC-om nezakonito dodijelila državnu potporu SMBV-u i grupaciji Starbucks, u suprotnosti s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, da je Kraljevina Nizozemska bila dužna vratiti tu potporu, u skladu s člankom 16. Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. [UFEU-a] (SL 2015., L 248, str. 9. i ispravak SL 2017., L 186, str. 17.), od SMBV-a i, ako potonje društvo ne vrati cijeli iznos, od korporacije Starbucks Corp. u iznosu potpore koji nije vraćen (uvodna izjava 450. pobijane odluke).

66 Izreka pobijane odluke glasi kako slijedi:

„Članak 1.

Sporazum o transfernoj cijeni koji je [Kraljevina] Nizozemska sklopila 28. travnja 2008. [sa SMBV-om] te kojim je potonjem omogućeno da odredi obvezu plaćanja poreza na dobit u Nizozemskoj na godišnjoj osnovi za razdoblje od deset godina predstavljaju potporu u smislu članka 107. stavka 1. [UFEU-a] koja nije spojiva s unutarnjim tržištem te koju je [Kraljevina] Nizozemska nezakonito dodijelila, čime je prekršila članak 108. stavak 3. [UFEU-a].

Članak 2.

[Kraljevina] Nizozemska [...] dužna [je] osigurati povrat nespojive i nezakonite potpore iz članka 1. od [SMBV-a].

Iznos koji [SMBV] ne bude mog[ao] vratiti u skladu s povratom opisanim u prethodnom stavku vratit će korporacija Starbucks [Corp.].

Iznosi koje je potrebno vratiti uključuju kamate od datuma njihova stavljanja na raspolaganje korisniku do dana njihova stvarnog povrata.

Kamate se obračunavaju na temelju složenog kamatnog računa u skladu s poglavljem V. Uredbe (EZ) br. 794/2004.

Članak 3.

Povrat dodijeljenih sredstava potpore iz članka 1. ima trenutačni učinak.

[Kraljevina] Nizozemska [...] dužna [je] osigurati da se ova Odluka provede u roku od četiri mjeseca od datuma objave ove Odluke.

Članak 4.

[Kraljevina] Nizozemska [...] dužna [je] u roku od dva mjeseca od objave ove odluke dostaviti [Komisiji] informacije o metodologiji upotrijebljenoj za izračun točnog iznosa potpore.

[Kraljevina] Nizozemska [...] dužna [je] izvješćivati Komisiju o napretku nacionalnih mjera poduzetih radi provedbe ove Odluke do potpunog povrata potpore iz članka 1. Na jednostavan zahtjev Komisije dužna je odmah predočiti informacije o već poduzetim i planiranim mjerama u svrhu ispunjavanja uvjeta iz ove Odluke.

[...]”

II. Postupak i zahtjevi stranaka

A. Pisani dio postupka u predmetu T-760/15

67 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 23. prosinca 2015. Kraljevina Nizozemska pokrenula je postupak u predmetu T-760/15. Komisija je odgovor na tužbu podnijela 30. ožujka 2016. Replika i odgovor na repliku podneseni su 14. lipnja 2016. odnosno 9. rujna 2016.

1. Sastav sudskog vijeća i prioritarno postupanje

- 68 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 20. lipnja 2016. Kraljevina Nizozemska zatražila je da o predmetu T-760/15 odlučuje prošireni sastav sudskog vijeća. Opći sud je, u skladu s člankom 28. stavkom 5. svoga poslovnika, utvrdio da je predmet T-760/15 upućen petom proširenom vijeću.
- 69 Budući da se sastav vijeća Općeg suda promijenio 26. rujna 2016., sudac izvjestitelj je u skladu s člankom 27. stavkom 5. Poslovnika raspoređen u sedmo prošireno vijeće, kojem je, uslijed toga, dodijeljen predmet T-760/15.
- 70 S obzirom na spriječenost člana sedmog proširenog vijeća Općeg suda, predsjednik Općeg suda odlukom od 26. travnja 2017. odredio je potpredsjednika Općeg suda radi popunjavanja vijeća.
- 71 Odlukom od 12. prosinca 2017. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prihvatio je prijedlog suca izvjestitelja da se predmetu T-760/15 da prednost pri odlučivanju na temelju članka 67. stavka 2. Poslovnika.

2. Intervencije

- 72 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 6. travnja 2016., Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske zatražila je intervenciju u predmetu T-760/15 u potporu Komisijinu zahtjevu.
- 73 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 7. travnja 2016. Irska je zatražila intervenciju u predmetu T-760/15 u potporu zahtjevu Kraljevine Nizozemske.
- 74 Rješenjem od 13. lipnja 2016. predsjednik petog vijeća Općeg suda prihvatio je zahtjeve za intervenciju Ujedinjene Kraljevine i Irske.
- 75 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 9. studenoga 2016. Ujedinjena Kraljevina odustala je od svoje intervencije. Rješenjem od 12. prosinca 2016. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda isključio je Ujedinjenu Kraljevinu iz predmeta T-760/15 kao intervenijenta.

3. Zahtjevi za povjerljivo postupanje

- 76 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 26. veljače 2016., Kraljevina Nizozemska zatražila je povjerljivo postupanje, u odnosu na javnost, u pogledu dijela tužbe i određenih dokumenata koji su joj priloženi.
- 77 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 17. svibnja 2016. Kraljevina Nizozemska zatražila je povjerljivo postupanje, u odnosu na Irsku, u pogledu dijela tužbe i određenih dokumenata koji su joj priloženi, pobijane odluke i dijela odgovora na tužbu.
- 78 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 17. svibnja 2016. Komisija je zatražila povjerljivo postupanje, u odnosu na Irsku, u pogledu dijela odgovora na tužbu.
- 79 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 1. srpnja 2016. Kraljevina Nizozemska zatražila je povjerljivo postupanje, u odnosu na Irsku, u pogledu dijela replike i određenih dokumenata koji su joj priloženi.
- 80 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 21. srpnja 2016. Kraljevina Nizozemska obavijestila je Opći sud da postignut dogovor s Komisijom u pogledu verzije pobijane odluke koja nije klasificirana oznakom tajnosti u svrhu njezine objave i da je u skladu s tim dogovorom izmijenila zahtjeve za povjerljivo postupanje podnesene u okviru predmeta T-760/15 koji se odnose na pobijanu odluku.

- 81 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 11. listopada 2016. Kraljevina Nizozemska zatražila je povjerljivo postupanje, u odnosu na Irsku, u pogledu dijela odgovora na repliku i određenih dokumenata koji su mu priloženi.
- 82 Nakon što joj je dopuštena intervencija, Irska je primila samo verzije postupovnih dokumenata koje nisu klasificirane oznakom tajnosti i nije istaknula nijedan prigovor protiv zahtjeva za povjerljivo postupanje koji su podneseni u pogledu nje.
- 83 Na prijedlog suca izvjestitelja, sedmo prošireno vijeće Općeg suda donijelo je mjeru upravljanja postupkom predviđenu u članku 89. Poslovnika kojim se od Kraljevine Nizozemske tražilo da revidira svoje zahtjeve za povjerljivo postupanje koji su se odnosili na STC, Ugovor o prženju između SMBV-a i Alkija, naveden u uvodnoj izjavi 142. pobijane odluke, i izvješće o transfernoj cijeni, kako bi se otklonile određene nedosljednosti u navedenim zahtjevima. Kraljevina Nizozemska dostavila je nove verzije tih dokumenata koje nisu klasificirane oznakom tajnosti u za to određenom roku.

4. Zahtjevi stranaka

- 84 Kraljevina Nizozemska od Općeg suda zahtijeva da:
- poništi pobijanu odluku;
 - naloži Komisiji snošenje troškova u predmetu T-760/15.
- 85 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:
- odbije tužbu u predmetu T-760/15 kao neosnovanu;
 - naloži Kraljevini Nizozemskoj snošenje troškova u predmetu T-760/15.
- 86 Irska od Općeg suda zahtijeva da poništi pobijanu odluku u skladu sa zahtjevom Kraljevine Nizozemske.

B. Pisani dio postupka u predmetu T-636/16

- 87 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 5. rujna 2016. Starbucks Corp. i Starbucks Manufacturing Emea (u daljnjem tekstu zajedno nazvani: Starbucks) pokrenuli su postupak u predmetu T-636/16. Komisija je odgovor na tužbu podnijela 16. ožujka 2017. Replika i odgovor na repliku podneseni su 26. lipnja 2017. odnosno 20. listopada 2017.

1. Sastav sudskog vijeća i prioritetno postupanje

- 88 Opći sud je 12. srpnja 2017. na prijedlog sedmog vijeća Općeg suda odlučio , u skladu s člankom 28. Poslovnika, uputiti predmet proširenom sastavu sudskog vijeća.
- 89 S obzirom na spriječenost člana sedmog proširenog vijeća Općeg suda, predsjednik Općeg suda odlukom od 1. kolovoza 2017. odredio je potpredsjednika Općeg suda radi popunjavanja vijeća.
- 90 Odlukom od 12. prosinca 2017. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prihvatio je prijedlog suca izvjestitelja da se predmetu T-636/16 da prednost pri odlučivanju na temelju članka 67. stavka 2. Poslovnika.

2. Zahtjevi za povjerljivo postupanje

- 91 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 7. travnja 2017. i ispravljenim aktima podnesenima 23. travnja 2018., Starbucks je zatražio povjerljivo postupanje, u odnosu na Irsku, u pogledu određenih informacija sadržanih u tužbi, odgovoru na tužbu, replici, odgovoru na repliku i određenim prilogima tim podnescima.

3. Zahtjevi stranaka

- 92 Starbucks od Općeg suda zahtijeva da:
- poništi članke 1. do 4. pobijane odluke;
 - podredno, poništi članak 2. stavak 1. pobijane odluke;
 - naloži Komisiji snošenje troškova u predmetu T-636/16.
- 93 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:
- odbije tužbu u predmetu T-636/16 kao neosnovanu;
 - naloži Starbucksu snošenje troškova u predmetu T-636/16.

C. Spajanje u svrhu usmenog dijela postupka i usmeni dio postupka

- 94 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 23. veljače 2017. Starbucks je zatražio spajanje predmeta T-760/15 i T-636/16 u svrhu provođenja usmenog dijela postupka.
- 95 Odlukom od 7. lipnja 2017. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda odlučio da u toj fazi postupka neće spojiti predmete T-760/15 i T-636/16.
- 96 Odlukom predsjednika sedmog proširenog vijeća Općeg suda od 8. svibnja 2018. predmeti T-760/15 i T-636/16 spojeni su u svrhu provođenja usmenog dijela postupka, u skladu s člankom 68. Poslovnika.
- 97 Na prijedlog suca izvjestitelja Opći sud odlučio je otvoriti usmeni dio postupka te je u okviru mjera upravljanja postupkom predviđenih u članku 89. Poslovnika tražio od stranaka da odgovore na pisana pitanja. Stranke su na tu mjeru upravljanja postupkom odgovorile u za to određenom roku.
- 98 Aktima podnesenim tajništvu Općeg suda 7. i 15. lipnja 2018. Starbucks je zatražio povjerljivo postupanje u pogledu određenih informacija sadržanih u njegovu odgovoru na mjere upravljanja postupkom, kao i u Komisijinu odgovoru.
- 99 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 8. lipnja 2018. Starbucks je podnio očitovanja na izvještaj za raspravu.
- 100 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 14. lipnja 2018. Komisija je zatražila da se iz spisa povuku Starbucksova očitovanja na izvještaj za raspravu.
- 101 Nakon što je primila samo verzije isprava navedenih u točkama 91., 98. i 99. ove presude koje nisu klasificirane oznakom tajnosti, Irska nije iznijela nikakav prigovor protiv zahtjeva za povjerljivo postupanje koji su podneseni u odnosu na nju.

- 102 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 26. lipnja 2018. Starbucks je zatražio odobrenje za upotrebu tehničkih sredstava na raspravi te je predložio da se na raspravu pozove vještak. Od Komisije je na raspravi zatraženo da usmeno izdnesu svoja očitovanja na navedeni zahtjev, a ona je pak tražila odobrenje za upotrebu tehničkih sredstava na raspravi.
- 103 Izlaganja stranaka, s upotrebom zatraženih tehničkih sredstava, i njihovi odgovori na pitanja koja je postavio Opći sud saslušani su na raspravi 2. srpnja 2018.
- 104 Stranke su saslušane na raspravi u pogledu eventualnog spajanja predmeta T-760/15 i T-636/16 u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak, što je Opći sud naveo u zapisniku s rasprave.

III. Pravo

- 105 U svrhu ispitivanja tih tužbi najprije valja riješiti određena postupovna pitanja koja su istaknule stranke, prije analiziranja merituma tužbenih razloga koje su iznijele potonje stranke.

A. Postupovna pitanja

- 106 U pogledu postupovnih pitanja koja se postavljaju u ovom slučaju, najprije valja ispitati eventualno spajanje ovih predmeta u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak. Zatim valja ispitati Komisijin zahtjev da se iz spisa povuku Starbucksova očitovanja od 8. lipnja 2018. na izvještaj za raspravu. Naposljetku, valja ispitati dopuštenost priloga A.7 tužbi u predmetu T-760/15, koju osporava Komisija.

1. Spajanje ovih predmeta u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak

- 107 Na temelju članka 19. stavka 2. Poslovnika, predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda prepustio je odluku o spajanju predmeta T-760/15 i T-636/16 u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak, koja spada u njegove ovlasti, sedmom proširenom vijeću Općeg suda.
- 108 Budući da su stranke na raspravi saslušane u pogledu eventualnog spajanja, u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak valja spojiti predmete T-760/15 i T-636/16 zbog povezanosti.

2. Zahtjev za izuzimanje iz spisa Starbucksovih očitovanja na izvještaj za raspravu

- 109 Dopisom od 14. lipnja 2018. Komisija je od Općeg suda zatražila da iz spisa u predmetima T-760/15 i T-636/16 izuzme Starbucksov dopis od 8. lipnja 2018. (vidjeti točku 100. ove presude) u dijelu u kojem sadržava očitovanja na izvještaj za raspravu jer takva očitovanja nisu predviđena ni Poslovníkom ni pravilima za njegovu provedbu.
- 110 S jedne strane, valja podsjetiti da je odlukom od 13. lipnja 2018. predsjednik sedmog proširenog vijeća Općeg suda odlučio uložiti u spis Starbucksov dopis od 8. lipnja 2018. S druge strane, valja podsjetiti da Opći sud jedini može prosuditi je li potrebno uložiti u spis akte koji nisu predviđeni Poslovníkom. Stoga valja odbiti Komisijin zahtjev za izuzimanje iz spisa dopisa od 8. lipnja 2018.
- 111 Međutim, u skladu s člankom 84. stavkom 1. Poslovnika, tijekom postupka je zabranjeno iznositi nove razloge, osim ako se ne temelje na pravnim ili činjeničnim pitanjima za koja se saznalo tijekom postupka.

112 Budući da Starbucks nije iznio nikakvo opravdanje u pogledu nepravodobnog podnošenja argumenata istaknutih u njegovu dopisu od 8. lipnja 2018., valja ih, kao što je to tvrdila Komisija, odbaciti kao nedopuštene u dijelu u kojem više nije riječ o samim očitovanjima na povjerljivost i točnost izvještaja za raspravu, nego o izmjenama tužbenih razloga istaknutih u tužbi.

3. Dopuštenost priloga A.7 tužbi u predmetu T-760/15

113 Komisija osporava dopuštenost priloga A.7 tužbi u predmetu T-760/15, koji sadržava shematsku usporedbu određenih aspekata funkcioniranja ugovora sklopljenih između grupacije Starbucks i određenih trećih strana. Prema Komisijinu mišljenju, bitni činjenični i pravni elementi na kojima se temelji tužba, da bi bili dopušteni, trebaju biti izneseni, makar i sažeto, ali na smislen i razumljiv način, u samom tekstu tužbe. Taj uvjet u ovom slučaju nije ispunjen.

114 Valja podsjetiti da na temelju članka 21. Statuta Suda Europske unije i članka 76. točke (d) Poslovnika, svaka tužba mora sadržavati predmet spora, tužbene razloge i argumente kao i sažeti prikaz tih razloga. Oni se moraju navesti na dovoljno jasan i precizan način da tuženiku omoguće pripremu obrane, a Općem sudu da odluči o tužbi, po potrebi, i bez dodatnih informacija. Da bi tužba bila dopuštena, potrebno je da bitni činjenični i pravni elementi na kojima se temelji proizlaze, makar i sažeto, ali na smislen i razumljiv način, iz teksta same tužbe. Iako se njezin tekst u pogledu nekih pitanja može potkrijepiti i nadopuniti upućivanjem na određene odlomke dokumenata priloženih tužbi, općenitim upućivanjem na druge dokumente, makar i bili priloženi tužbi, ne može se nadoknaditi nepostojanje bitnih elemenata pravne argumentacije, koje tužba, u skladu s prethodno navedenim odredbama, mora sadržavati. Prilozi se mogu uzeti u obzir samo u dijelu u kojem se njima potkrepljuju ili nadopunjuju tužbeni razlozi ili argumenti koje su tužitelji izričito iznijeli u tekstu svojih pismena te se može točno utvrditi koji od elemenata koje ti prilozi sadržavaju potkrepljuju ili nadopunjuju navedene tužbene razloge ili argumente. K tomu, Opći sud nije dužan u prilogima tražiti i identificirati tužbene razloge i argumente na kojima može smatrati da se tužba temelji, s obzirom na to da prilozi imaju isključivo dokaznu i pomoćnu funkciju (vidjeti presudu od 14. ožujka 2013., *Fresh Del Monte Produce/Komisija*, T-587/08, EU:T:2013:129, t. 268. do 271. i navedenu sudsku praksu).

115 U ovom slučaju, valja napomenuti da, što se tiče ugovora sklopljenih između grupacije Starbucks te nepovezanih subjekata koji prže kavu i proizvođača proizvoda dobivenih od kave, Kraljevina Nizozemska tvrdi da prilog A.7 sadržava „shematski sažetak usporedivih vrijednosti ugovora koje je dostavila Komisija [...] u kojem se preuzimaju tri razlike navedene” u tužbi u predmetu T-760/15. Međutim, Kraljevina Nizozemska navodi, u točkama 140. do 155. tužbe u predmetu T-760/15, razloge kojima se, prema njezinu mišljenju, dokazuje da ugovori na koje Komisija upućuje u svojoj pobijanoj odluci nisu usporedivi s ugovornim odnosom između Alkija i SMBV-a.

116 U tom pogledu, valja utvrditi da svi argumenti sadržani u prilogu A.7 tužbi u predmetu T-760/15 dovoljno jasno i precizno proizlaze iz točaka 140. do 155. tužbe u predmetu T-760/15. Stoga, da nije bilo priloga A.7 tužbi u predmetu T-760/15, Komisija bi mogla pripremiti obranu, a Opći sud odlučiti o tužbi. Jedina je dodana vrijednost priloga A.7 tužbi u predmetu T-760/15 stoga da se u njemu navodi koji su konkretni ugovori na koje se odnose argumenti Kraljevine Nizozemske kada u točkama 140. do 155. tužbe upućuje na „glavninu” odnosno „većinu” navedenih ugovora.

117 Stoga valja odbiti Komisijin argument prema kojem prilog A.7 tužbi u predmetu T-760/15 treba odbaciti kao nedopušten.

B. Tužbeni razlozi i struktura ispitivanja ovih tužbi

- 118 Tužbama podnesenima u predmetima T-760/15 i T-636/16 zahtijeva se poništenje pobijane odluke u dijelu u kojem se njome STC kvalificira kao državna potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i u dijelu u kojem se njome nalaže povrat iznosa koje Kraljevina Nizozemska navodno nije naplatila SMBV-u na ime poreza na dobit.
- 119 U potporu svojim tužbama, Kraljevina Nizozemska i Starbucks ističu pet tužbenih razloga odnosno dva tužbena razloga, koji se većinom preklapaju.
- 120 U okviru prvog tužbenog razloga u predmetu T-760/15, kao i u okviru prvog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-636/16, Kraljevina Nizozemska i Starbucks dovode u pitanje ispitivanje selektivnosti STC-a koje je provela Komisija. Konkretnije, tvrde da je Komisija utvrdila pogrešan referentni okvir za potrebe ispitivanja selektivnosti STC-a.
- 121 U okviru drugog, trećeg i četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-760/15, kao i u okviru drugog dijela prvog tužbenog razloga i drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16, Kraljevina Nizozemska i Starbucks tvrde da je Komisijina analiza prema kojoj je STC-om dodijeljena prednost SMBV-u pogrešna.
- 122 Konkretnije, u okviru drugog tužbenog razloga u predmetu T-760/15 i u okviru drugog dijela prvog tužbenog razloga u predmetu T-636/16, Kraljevina Nizozemska i Starbucks u biti upućuju na povredu članka 107. UFEU-a jer je Komisija pogrešno ispitala postoji li prednost s obzirom na načelo nepristrane transakcije koja bi bila svojstvena pravu Unije i kojom bi se stoga povrijedila porezna autonomija država članica.
- 123 U okviru trećeg tužbenog razloga u predmetu T-760/15, kao i u okviru trećeg dijela prvog tužbenog razloga i prvog, drugog, četvrtog i petog dijela drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16, Kraljevina Nizozemska i Starbucks u biti ističu da je povrijeđen članak 107. UFEU-a jer je Komisija pogrešno smatrala da odabir TNMM-a za određivanje transfernih cijena predstavlja prednost. Kraljevina Nizozemska i Starbucks u biti osporavaju Komisijin glavni argumentacijski niz u pogledu postojanja porezne pogodnosti u korist SMBV-a, koji je iznesen u uvodnim izjavama 255. do 361. pobijane odluke. Ti se tužbeni razlozi odnose na prvi, drugi i treći argumentacijski niz koji su navedeni u točki 53. ove presude.
- 124 U okviru četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-760/15 i u okviru trećeg dijela drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16, Kraljevina Nizozemska i Starbucks u biti navode da je povrijeđen članak 107. UFEU-a jer je Komisija pogrešno smatrala da se detaljnim pravilima za primjenu TNMM-a, kako su potvrđeni u STC-u, dodijelila prednost SMBV-u. Ti se tužbeni razlozi odnose na četvrti, peti i šesti argumentacijski niz koji su navedeni u točki 54. ove presude.
- 125 U okviru petog tužbenog razloga u predmetu T-760/15, Kraljevina Nizozemska navodi da je povrijeđeno načelo dužne pažnje.
- 126 Što se tiče analize tužbenih razloga koje su istaknuli Kraljevina Nizozemska i Starbucks, najprije valja ispitati tužbeni razlog kojim se osporava da postoji načelo nepristrane transakcije kako ga je Komisija opisala u pobijanoj odluci. Zatim, valja ispitati tužbene razloge kojima se osporava da je, u svojih šest argumentacijskih nizova iznesenih u točkama 53. i 54. ove presude, Komisija dokazala da se STC-om odstupilo od nizozemskog općeg sustava poreza na dobit i da se SMBV-u dodijelila prednost, u smislu članka 107. UFEU-a. Usto, valja analizirati tužbeni razlog kojim se osporava da je, u svojem rasuđivanju s obzirom na ograničeni referentni okvir, iznesenom u točki 55. ove presude, Komisija dokazala da se STC-om odstupilo od ograničenog referentnog okvira koji se sastoji od članka 8.ter ZPD-a i Odluke o transfernim cijenama i da se SMBV-u dodijelila prednost, u smislu članka 107. UFEU-a. Naposljetku,

pod uvjetom da provedeno ispitivanje o postojanju prednosti dovede do odbijanja navedenih tužbenih razloga, valjat će ispitati tužbene razloge koji se temelje na tome da osporavana mjera nije selektivna i da je povrijeđena obveza dužne pažnje.

- 127 U tom pogledu, uostalom valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, kvalifikacija državne potpore zahtijeva ispunjavanje svih uvjeta iz članka 107. stavka 1. UFEU-a. Isto tako je utvrđeno da, kako bi se neka mjera mogla kvalificirati kao državna potpora u smislu te odredbe, kao prvo, mora podrazumijevati državnu intervenciju ili intervenciju putem državnih sredstava, kao drugo, ta intervencija mora utjecati na trgovinu među državama članicama, kao treće, njome se mora njezinu korisniku dodijeliti selektivna prednost i, kao četvrto, njome se mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 40. i navedenu sudsku praksu).
- 128 Međutim, u ovom slučaju, kao što proizlazi iz tužbenih razloga u točkama 118. do 125. ove presude, Kraljevina Nizozemska i Starbucks ne osporavaju ocjenu koju je Komisija utvrdila u pogledu prvih dvaju uvjeta i četvrtog uvjeta koje treba ispuniti kako bi se mjera kvalificirala kao državna potpora. Naime, ne osporavaju da je, pod pretpostavkom da je Komisija dokazala da se STC-om dodijelila porezna pogodnost, STC predstavljao intervenciju države ili intervenciju putem državnih sredstava, da je mogao utjecati na trgovinu među državama članicama i da je narušavao ili prijetio da će narušiti tržišno natjecanje. Prvim četirima tužbenim razlozima istaknutima u predmetu T-760/15 u biti se nastoji dovesti u pitanje Komisijino utvrđenje prema kojem se STC-om dodijelila selektivna prednost SMBV-u.
- 129 K tomu, što se tiče dokazivanja selektivne prednosti, valja istaknuti da Komisijin pristup kojim se istodobno ispituju kriteriji prednosti i selektivnosti nije sam po sebi pogrešan jer je ispitana prednost i njezina selektivnost. Međutim, Opći sud smatra primjerenim ispitati najprije je li Komisija mogla pravilno zaključiti da postoji prednost prije nego što je, po potrebi, provela ispitivanje o tome je li tu prednost trebalo smatrati selektivnom.
- 130 Zatim će valjati analizirati argumente Kraljevine Nizozemske i Starbucksu u pogledu nepostojanja prednosti, u smislu članka 107. UFEU-a, koja je SMBV-u dodijeljena STC-om.

C. Postojanje načela nepristrane transakcije u području nadzora nad državnim potporama i poštovanje načela porezne autonomije država članica

- 131 Svojim drugim tužbenim razlogom Kraljevina Nizozemska tvrdi da je Komisija počinila pogrešku time što je utvrdila načelo nepristrane transakcije svojstveno pravu Unije i time što ga je utvrdila kao kriterij za ocjenu postojanja državne potpore. Starbucks u biti ističe iste tužbene razloge u drugom dijelu svojeg prvog tužbenog razloga.
- 132 Kao prvo, Kraljevina Nizozemska tvrdi da se na temelju presude od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), na koju se Komisija oslonila kako bi utvrdila načelo nepristrane transakcije svojstveno pravu Unije, ne može zaključiti da postoji takvo načelo. K tomu, Komisija nije niti navela na temelju čega je utvrdila da u pravu Unije postoji načelo nepristrane transakcije niti pojasnila sadržaj tog načela. Starbucks dodaje da je, neovisno o činjenici da poštovanje članka 107. UFEU-a stvarno predstavlja ograničenje porezne autonomije država članica, Komisija prekoračila ovlasti koje su joj dodijeljene člankom 107. UFEU-a. Starbucks prigovara Komisiji da je zamijenila, pod izlikom načela jednakog postupanja, pravila nizozemskog poreznog prava načelom u području transfernih cijena koje je autonomno razvila i da je tako nametnula materijalna porezna pravna pravila.

- 133 Kao drugo, Kraljevina Nizozemska tvrdi da Komisija nije mogla ispitati STC s obzirom na načelo nepristrane transakcije svojstveno pravu Unije jer su jedino zakonodavstvo i nacionalni propis predmetne države članice relevantni za potrebe nadzora državnih potpora. Konkretnije, Kraljevina Nizozemska tvrdi da se postojanje prednosti može isključivo ispitati s obzirom na troškove koji su uobičajeno obuhvaćeni proračunom poduzetnika na temelju nacionalnog prava, a ne s obzirom na načelo nepristrane transakcije svojstveno pravu Unije. K tomu, Starbucks dodaje da Komisija nije uzela u obzir nizozemsko pravo te je čak svoje rasuđivanje temeljila na oprečnim ili čak suprotnim razmatranjima u pogledu nizozemskih pravila o određivanju transferne cijene.
- 134 Najprije, Irska dodaje da Komisija, koja je imala obvezu utvrditi odstupanje, nije usporedila Starbucksovu situaciju sa situacijom bilo kojeg drugog poreznog obveznika te je samo zahtijevala da se primijeni načelo nepristrane transakcije. Zatim, tvrdi da Komisija ne može nametnuti primjenu pravila koja nikad nisu bila dio nacionalnog sustava. Stoga bi se priznavanjem načela jednakog postupanja u području oporezivanja narušila autonomija i suverenost država članica. Naposljetku, Irska tvrdi da u presudi od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416) nije utvrđeno načelo nepristrane transakcije svojstveno pravu Unije jer je, u ovom slučaju, s jedne strane, načelo nepristrane transakcije bilo dio belgijskog nacionalnog prava i, s druge strane, jer se u presudi upućuje na Smjernice OECD-a koje su uvrštene u belgijsko nacionalno pravo.
- 135 Komisija osporava te argumente. Među ostalim tvrdi da je ispitala postojanje selektivne prednosti s obzirom na referentni okvir proizašao iz nacionalnog prava, a ne s obzirom na načelo nepristrane transakcije. Naime, iz pobijane odluke jasno proizlazi da je postojanje prednosti analizirano u usporedbi s poreznim opterećenjem kojem bi SMBV inače bio podvrgnut na temelju uobičajenog sustava nizozemskog poreza na dobit.
- 136 U okviru ovog tužbenog razloga, Kraljevina Nizozemska i Starbucks stoga u biti prigovaraju Komisiji da je utvrdila načelo nepristrane transakcije svojstveno pravu Unije protivno poreznoj autonomiji država članica i da je ispitala STC samo s obzirom na to načelo a da pritom nije uzela u obzir nizozemsko pravo.
- 137 Prije svega, važno je istaknuti da je, kao što to osobito proizlazi iz uvodnih izjava 252., 267. i 408. pobijane odluke, ispitivanje s obzirom na načelo nepristrane transakcije kako ga je Komisija opisala u pobijanoj odluci dio njezine analize selektivne prednosti koja je najprije provedena. Kao što je to izneseno u točki 35. ove presude, ta glavna analiza obuhvaća ispitivanje je li se STC-om odstupilo od nizozemskog općeg sustava poreza na dobit. U tom pogledu, važno je istaknuti da je Komisija prethodno navela, u uvodnim izjavama 232. do 244. pobijane odluke, da je cilj nizozemskog općeg sustava poreza na dobit oporezivanje dobiti svih društava koja su rezidenti u Nizozemskoj, neovisno o tome jesu li integrirana ili neintegrirana te da se te dvije vrste društava nalaze u sličnoj činjeničnoj i pravnoj situaciji s obzirom na taj cilj.
- 138 Što se tiče definicije načela nepristrane transakcije, Komisija je u uvodnim izjavama 258. do 261. pobijane odluke utvrdila da, u skladu s tim načelom, naknade za unutargrupne transakcije trebaju biti jednake naknadama koje bi dogovorili neovisni poduzetnici. U uvodnoj izjavi 262. pobijane odluke dodala je da je svrha navedenog načela osigurati da se unutargrupne transakcije za svrhe oporezivanja tretiraju s obzirom na iznos dobiti koja bi bila ostvarena da su transakciju zaključili samostalni poduzetnici. Uostalom, Komisija je na raspravi tvrdila da je načelo nepristrane transakcije, prema njezinu mišljenju, sredstvo kojim se ocjenjuje razina cijena unutargrupnih transakcija, što je Opći sud zabilježio u zapisniku s rasprave.
- 139 Što se tiče pravne prirode načela nepristrane transakcije, Komisija je u uvodnoj izjavi 264. pobijane odluke smatrala da je načelo nepristrane transakcije nužno dio ispitivanja, na temelju članka 107. UFEU-a, poreznih mjera dodijeljenih društvima grupacije, neovisno o tome je li država članica uključila to načelo u svoj nacionalni pravni sustav. Pojasnila je da je načelo nepristrane transakcije koje je primijenila opće načelo jednakog postupanja u području oporezivanja, koje je obuhvaćeno

područjem primjene članka 107. UFEU-a. U verziji pobijane odluke na francuskom jeziku u tom se kontekstu navodi „principe de traitement équitable” (načelo poštenog postupanja), što je pogrešan prijevod izraza „principe d'égalité de traitement” (načelo jednakog postupanja). Komisija je to utvrđenje temeljila na presudi od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), koja se odnosi na porezni sustav koordinacijskih centara u Belgiji, u kojoj je Sud smatrao da se metodom utvrđivanja oporezivih prihoda koja je predviđena navedenim sustavom dodijelila selektivna prednost navedenim centrima. Konkretnije, Komisija upućuje na točku 96. navedene presude, u kojoj je Sud utvrdio da metoda utvrđivanja oporezivih prihoda navedenih centara „ne omogućuje dobivanje transfernih cijena koje su slične cijenama koje bi se primjenjivale u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja”.

- 140 Što se tiče primjene načela nepristrane transakcije, Komisija je u uvodnoj izjavi 263. pobijane odluke navela da je, prema tome, kako bi ocijenila je li Kraljevina Nizozemska dodijelila selektivnu prednost SMBV-u, Komisija morala provjeriti razlikuje li se metoda koju je nizozemska porezna uprava odobrila STC-om za utvrđivanje oporezive dobiti SMBV-a u Nizozemskoj od metode kojom se dobiva pouzdana procjena tržišnog rezultata i odstupa li se stoga od načela nepristrane transakcije. Dodala je, u uvodnoj izjavi 264. pobijane odluke, da se načelo nepristrane transakcije primjenjuje kako bi se za potrebe izračuna poreza na dobit utvrdilo je li oporeziva dobit društva koje je dio grupacije izračunana primjenom metode koja je slična tržišnim uvjetima, tako da to društvo ne ostvaruje povlašteni tretman, u skladu s općim sustavom poreza na dobit, u odnosu na tretman namijenjen neintegriranim društvima čija se oporeziva dobit utvrđuje na temelju tržišta.
- 141 Stoga je važno ispitati je li Komisija mogla predmetnu mjeru analizirati s obzirom na načelo nepristrane transakcije kako je opisano u pobijanoj odluci i sažeto u točkama 138. do 140. ove presude, kojim se provjerava jesu li naknade za unutargrupne transakcije jednake onima koje bi bile dogovorene u tržišnim uvjetima.
- 142 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, iako je izravno oporezivanje, u trenutačnom stanju razvoja prava Unije, u nadležnosti država članica, potonje države tu nadležnost ipak moraju izvršavati poštujući pravo Unije (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 47. i navedenu sudsku praksu). Stoga, intervencije država članica u području izravnog oporezivanja, čak i ako se odnose na pitanja koja još nisu bila predmet usklađivanja na razini Unije, nisu isključene iz područja primjene propisa o nadzoru nad državnim potporama.
- 143 Iz toga proizlazi da Komisija može okvalificirati poreznu mjeru kao državnu potporu pod uvjetom da su uvjeti za takvu kvalifikaciju ispunjeni (vidjeti u tom smislu presude od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, t. 28. i od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 81.). Naime, države članice svoju nadležnost u području oporezivanja moraju izvršavati u skladu s pravom Unije (presuda od 3. lipnja 2010., Komisija/Španjolska, C-487/08, EU:C:2010:310, t. 37.). Slijedom toga, moraju se suzdržavati od poduzimanja, u tom kontekstu, svih mjera koje mogu predstavljati državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem.
- 144 Međutim, što se tiče uvjeta prema kojem se predmetnom mjerom mora dodijeliti ekonomska prednost, valja podsjetiti da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi, državnim potporama smatraju intervencije koje su bez obzira na svoj oblik takve da mogu staviti poduzetnike izravno ili neizravno u povoljniji položaj ili koje treba smatrati gospodarskom prednosti koju poduzetnik korisnik ne bi ostvario u normalnim tržišnim uvjetima (vidjeti presudu od 2. rujna 2010., Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, t. 40. i navedenu sudsku praksu; presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 21.).
- 145 Konkretnije, mjera kojom tijela javne vlasti određenim poduzetnicima dodjeljuju povoljniji porezni tretman, koji, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, stavlja korisnike u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika, predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1.

UFEU-a (presuda od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.; vidjeti i presudu od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

- 146 U slučaju poreznih mjera, samo postojanje prednosti može se utvrditi samo u odnosu na „normalno” oporezivanje (presuda od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56.). Stoga se takvom mjerom dodjeljuje ekonomska prednost njezinu korisniku kada se njome smanjuju troškovi koji inače opterećuju proračun poduzetnika i koja je time, iako nije subvencija u strogom značenju riječi, iste naravi i ima identične učinke (presuda od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 22.).
- 147 Prema tome, kako bi se utvrdilo postoji li porezna pogodnost, valja usporediti položaj korisnika nastao primjenom predmetne mjere s njegovom situacijom bez predmetne mjere (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2018., Cellnex Telecom i Telecom Castilla-La Mancha/Komisija, C-91/17 P i C-92/17 P, neobjavlvenu, EU:C:2018:284, t. 114.) i u skladu s pravilima o normalnom oporezivanju.
- 148 U kontekstu utvrđivanja poreznog položaja integriranog društva koje je dio grupe poduzetnika, valja najprije istaknuti da cijene unutargrupnih transakcija koje je to društvo izvršilo nisu određene u tržišnim uvjetima. Naime, te su cijene dogovorila društva koja pripadaju istoj grupi, tako da ne podliježu tržišnim silama.
- 149 Međutim, kada se u nacionalnom poreznom pravu ne pravi razlika između integriranih i samostalnih poduzetnika pri naplati poreza na dobit, cilj je tog prava oporezivati dobit ostvarenu gospodarskom djelatnosti takvog integriranog poduzetnika kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama. U tim okolnostima, valja utvrditi da, kada u okviru nadležnosti koja joj je povjerena člankom 107. stavkom 1. UFEU-a ispituje poreznu mjeru dodijeljena takvom integriranom poduzetniku, Komisija može porezno opterećenje takvog integriranog poduzetnika koje je nastalo primjenom navedene porezne mjere usporediti s poreznim opterećenjem koje je nastalo primjenom pravila o normalnom oporezivanju nacionalnog prava poduzetnika koji se nalazi u sličnoj činjeničnoj situaciji i koji svoje djelatnosti obavlja u tržišnim uvjetima.
- 150 Uostalom i kao što je to Komisija pravilno istaknula u pobijanoj odluci, ti su zaključci potkrijepljeni presudom od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), koja se odnosi na belgijsko porezno pravo kojim se predviđalo da se prema integriranim i samostalnim poduzetnicima postupa pod jednakim uvjetima. Naime, Sud je u točki 95. te presude priznao potrebu da se program potpora koji čini odstupanje usporedi s programom potpora „općeg prava koji se temelji na razlici između prihoda i rashoda poduzetnika koji svoje djelatnosti obavlja u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja”.
- 151 U tom okviru, iako su, na temelju porezne mjere dodijeljene integriranom društvu, nacionalna tijela pristala na određenu razinu cijena unutargrupnih transakcija, člankom 107. stavkom 1. UFEU-a Komisiji se omogućuje da nadzire odgovara li ta razina cijena onoj razini cijena koja bi se primjenjivala u tržišnim uvjetima kako bi provjerila proizlazi iz toga smanjenje troškova koji inače opterećuju proračun predmetnog poduzetnika, čime mu se tako dodjeljuje prednost u smislu navedenog članka. Stoga je načelo nepristrane transakcije, kako ga je Komisija opisala u pobijanoj odluci, sredstvo koje omogućuje provedbu te provjere u okviru izvršavanja njezinih nadležnosti na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a. Uostalom, Komisija je pravilno pojasnila, u uvodnoj izjavi 261. pobijane odluke, da se načelo nepristrane transakcije primjenjuje kao „referentna vrijednost” za utvrđivanje ostvaruje li integrirano društvo, na temelju porezne mjere kojom se određuju njegove transferne cijene, prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

- 152 K tomu, valja pojasniti da, kada Komisija upotrebljava to sredstvo kako bi nadzirala odgovara li oporeziva dobit integriranog poduzetnika u skladu s poreznom mjerom pouzdanoj procjeni oporezive dobiti ostvarene u tržišnim uvjetima, ona može utvrditi postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a samo ako odstupanje između dvaju čimbenika usporedbe prekoračuje nepreciznosti svojstvene metodi primijenjenoj za dobivanje navedene procjene.
- 153 U ovom se slučaju STC odnosi na određivanje SMBV-ove oporezive dobiti na temelju ZPD-a, čiji je cilj, neovisno o tome trebaju li pravila o normalnom oporezivanju biti široko ili usko definirana, da se na integrirane i samostalne poduzetnike u Nizozemskoj jednako primjenjuje porez na dobit. Komisija je stoga mogla provjeriti je li SMBV-ova oporeziva dobit u skladu sa STC-om bila niža od SMBV-ova poreznog opterećenja koje bi postojalo bez STC-a i u skladu s pravilima o normalnom oporezivanju nizozemskog prava. Budući da je SMBV integrirani poduzetnik i da je cilj ZPD-a da se dobit ostvarena gospodarskom djelatnošću takvog integriranog poduzetnika oporezuje kao da je ostvarena transakcijama provedenima po tržišnim cijenama, u okviru ispitivanja STC-a, SMBV-ovu oporezivu dobit koja je ostvarena u skladu s STC-om valja usporediti sa situacijom, nastalom primjenom pravila o normalnom oporezivanju nizozemskog prava, poduzetnika koji u sličnoj činjeničnoj situaciji obavlja svoje djelatnosti u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja. U tom okviru, iako je STC-om prihvaćena određena razina cijena za unutargrupnu transakciju, valja provesti nadzor nad time odgovara li ta razina cijena onoj razini cijena koja bi se primijenila u tržišnim uvjetima.
- 154 U tom kontekstu, važno je pojasniti da se, što se tiče ispitivanja toga je li integrirani poduzetnik ostvario prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, Komisiji ne može prigovoriti da je primijenila metodu utvrđivanja transfernih cijena koju smatra prikladnom u predmetnom slučaju kako bi ispitala razinu transfernih cijena za jednu transakciju ili nekoliko usko povezanih transakcija, koja je dio osporavane mjere. Komisija je ipak dužna opravdati svoj metodološki odabir.
- 155 Iako je Komisija pravilno napomenula da ona ne može biti formalno obvezana Smjernicama OECD-a, te se smjernice ipak temelje na radovima skupina stručnjaka, odražavaju konsenzus postignut na međunarodnoj razini u pogledu transfernih cijena i stoga imaju određenu praktičnu važnost pri tumačenju pitanja o transfernim cijenama, kao što je to Komisija priznala u uvodnoj izjavi 66. pobijane odluke.
- 156 Stoga je Komisija pravilno smatrala da je mogla ispitati, u okviru svoje analize na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, jesu li naknade za unutargrupne transakcije jednake onima koje bi se dogovorile u tržišnim uvjetima. To se utvrđenje ne dovodi u pitanje drugim argumentima Kraljevine Nizozemske i Starbucksa.
- 157 Kao prvo, što se tiče argumenta Kraljevine Nizozemske prema kojem Komisija nije pojasnila sadržaj načela nepristrane transakcije kako je opisano u pobijanoj odluci, dovoljno je podsjetiti da iz pobijane odluke proizlazi da je to sredstvo kojim se može nadzirati da su naknade za unutargrupne transakcije jednake naknadama koje bi dogovorili neovisni poduzetnici (vidjeti točku 138. ove presude). Stoga taj argument valja odbiti.
- 158 Kao drugo, u dijelu u kojem Kraljevina Nizozemska i Starbucks tvrde da bi se samim načelom nepristrane transakcije kako ga je Komisija opisala u pobijanoj odluci njoj omogućilo da propisuje oporezivu dobit poduzetnika i da bi to imalo za posljedicu prikriveno usklađivanje u području izravnog oporezivanja protivno poreznoj autonomiji država članica, taj argument treba odbiti.
- 159 Naime, iako je, ako ne postoji propis Unije u tom području, određivanje poreznih osnovica i raspodjela poreznog opterećenja na različite čimbenike proizvodnje i različite gospodarske sektore u nadležnosti država članica (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 97.), to ne znači da je svaka porezna mjera, koja utječe, među ostalim, na poreznu osnovicu koju su porezna tijela uzela u obzir, izvan područja primjene članka 107. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu

od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 104.). Iz toga proizlazi da Komisija u toj fazi razvoja prava Unije nema nadležnost koja joj omogućuje autonomno definiranje „normalnog” oporezivanja integriranog poduzetnika, ne uzimajući u obzir nacionalna porezna pravila. Međutim, iako je „normalno” oporezivanje definirano nacionalnim poreznim pravilima i samo postojanje prednosti treba utvrditi s obzirom na ta pravila, ipak se, ako se tim nacionalnim pravilima predviđa da se samostalna i integrirana društva oporezuju pod jednakim uvjetima, člankom 107. stavkom 1. UFEU-a Komisiji omogućuje da nadzire odgovara li razina cijena unutargrupnih transakcija, koju su nacionalna tijela prihvatila za utvrđivanje porezne osnovice integriranog poduzetnika, onoj razini cijena transakcije koja su dogovorene u tržišnim uvjetima.

- 160 Prema tome, kada Komisija ispituje dovodi li metoda koja je potvrđena nacionalnom poreznom mjerom do ishoda koji je postignut u skladu s načelom nepristrane transakcije kako je utvrđeno u točki 137. ove presude, ona ne prekoračuje svoje nadležnosti.
- 161 Kao treće, što se tiče dijela u kojem Kraljevina Nizozemska tvrdi da Komisija nije navela nikakav pravni temelj za svoje načelo nepristrane transakcije, valja istaknuti da je, u uvodnim izjavama 264. i 265. pobijane odluke, Komisija iznijela da načelo nepristrane transakcije kako je opisano u pobijanoj odluci postoji neovisno o tome je li takvo načelo uključeno u nacionalni pravni sustav. Također je pojasnila da nije ispitala poštuje li se STC-om načelo nepristrane transakcije predviđeno u članku 8.ter ZPD-a ili u Odluci o transfernim cijenama, kojima je načelo nepristrane transakcije uključeno u nizozemsko pravo. Jednako tako, Komisija je tvrdila da se načelo nepristrane transakcije koje je primijenila razlikuje od načela iz članka 9. predložka konvencije OECD-a o porezu na prihod i kapital.
- 162 Međutim, Komisija je također pojasnila, u uvodnoj izjavi 264. pobijane odluke, da je načelo nepristrane transakcije nužno sastavni dio ispitivanja, na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, poreznih mjera dodijeljenih društvima grupacije i da je to načelo nepristrane transakcije opće načelo jednakog postupanja u području oporezivanja koje proizlazi iz primjene članka 107. UFEU-a.
- 163 Stoga iz pobijane odluke proizlazi da je načelo nepristrane transakcije, kako ga je opisala Komisija, sredstvo koje je pravilno upotrijebljeno u okviru ispitivanja koje provedenog na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 164 Točno je da je Komisija na raspravi među ostalim tvrdila da načelo nepristrane transakcije kako je opisano u pobijanoj odluci nije dio prava Unije ni međunarodnog prava, nego da je svojstveno uobičajenom sustavu oporezivanja kako je predviđeno nacionalnim pravom. Stoga, prema Komisijinu mišljenju, ako se država članica odluči, u okviru svojeg nacionalnog poreznog sustava, za pristup zasebnog pravnog subjekta, prema kojem se porezno pravo povezuje s pravnim subjektima, a ne s gospodarskim subjektima, načelo nepristrane transakcije nužno proizlazi iz tog pristupa, koje je obvezujuće u predmetnoj državi članici, neovisno o tome je li načelo nepristrane transakcije eksplicitno ili implicitno uključeno u nacionalno pravo.
- 165 U tom pogledu, Kraljevina Nizozemska i Starbucks naveli su na raspravi da se čini da je Komisija tim tvrdnjama izmijenila svoje stajalište u pogledu načela nepristrane transakcije kako je opisano u pobijanoj odluci. Međutim, pod pretpostavkom da se potvrdi tumačenje koje navode Kraljevina Nizozemska i Starbucks, u svakom slučaju valja istaknuti da Komisija u fazi rasprave ne može izmijeniti pravnu osnovu načela nepristrane transakcije kako je iznesena u pobijanoj odluci (vidjeti u tom smislu presudu od 25. lipnja 1998., British Airways i dr./Komisija, T-371/94 i T-394/94, EU:T:1998:140, t. 116.).
- 166 U svakom slučaju, valja utvrditi da se pojašnjenjem iznesenim na raspravi ne dovodi u pitanje utvrđenje iz točke 156. ove presude prema kojem iz pobijane odluke proizlazi da se načelo nepristrane transakcije primjenjuje u okviru ispitivanja na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a. Uostalom, iz svih pismena

Kraljevine Nizozemske i Starbucksa proizlazi da su oni dobro razumjeli pobijanu odluku na način da se načelo nepristrane transakcije kako ga je Komisija opisala u pobijanoj odluci primjenjuje u okviru ispitivanja nacionalne porezne mjere na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a.

- 167 Kao četvrto, Kraljevina Nizozemska i Irska u biti navode da je Komisija u pobijanoj odluci neopravdano tvrdila da u svrhu oporezivanja dobiti integriranih i neintegriranih poduzetnika postoji opće načelo jednakog postupanja.
- 168 Točno je da je Komisija u uvodnoj izjavi 264. pobijane odluke navela da je načelo nepristrane transakcije opće načelo jednakog postupanja u području oporezivanja, koje je obuhvaćeno područjem primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a. Međutim, takvu tvrdnju ne smije se izdvojiti iz konteksta te je se ne može tumačiti na način da je Komisija tvrdila da postoji opće načelo jednakog postupanja u pogledu poreza koje je svojstveno članku 107. stavku 1. UFEU-a jer bi se time dao preširok doseg navedenom članku.
- 169 U svakom slučaju, iz uvodnih izjava 258. do 267. pobijane odluke i konkretno iz uvodnih izjava 262. i 265. te odluke implicitno, ali nužno proizlazi da je Komisija načelo nepristrane transakcije kako ga je opisala u pobijanoj odluci shvatila samo kao sredstvo kojim može nadzirati da su naknade za unutargrupne transakcije jednake naknadama koje bi dogovorili neovisni poduzetnici. Argumentom Kraljevine Nizozemske i Irske stoga se ne može dovesti u pitanje utvrđenje iz točaka 147. do 156. ove presude prema kojem je Komisija mogla ispitati, u okviru svoje analize na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, jesu li naknade za unutargrupne transakcije jednake onima koje bi se dogovorile u tržišnim uvjetima.
- 170 Stoga valja odbiti argument Kraljevine Nizozemske i Irske u tom pogledu.
- 171 Kao peto, Kraljevina Nizozemska i Starbucks tvrde da je Komisija provela ocjenu s obzirom na načelo nepristrane transakcije, ali da nije ispitala postoji li prednost na temelju nacionalnog poreznog prava. U tom pogledu, valja napomenuti da iz uvodnih izjava 267., 341., 415. i 416. pobijane odluke jasno proizlazi da je Komisija provela svoje ispitivanje u pogledu postojanja prednosti s obzirom na nizozemski opći sustav poreza na dobit. Valjat će provjeriti je li to ispitivanje zahvaćeno pogreškom u okviru posebnog ispitivanja šest argumentacijskih nizova i, po potrebi, rasuđivanja s obzirom na ograničeni referentni okvir.
- 172 Na temelju prethodno navedenog, valja odbiti drugi tužbeni razlog u predmetu T-760/15 i drugi dio prvog tužbenog razloga u predmetu T-636/16, prema kojima je Komisija počinila pogrešku time što je utvrdila načelo nepristrane transakcije kao kriterij za ocjenu postojanja državne potpore. Stoga s obzirom na razmatranja navedena u točkama 137. do 170. ove presude valja analizirati osnovanost svakog argumentacijskog niza iznesenog u pobijanoj odluci (vidjeti točke 53. i 54. ove presude).

D. osporavanje glavnog rasuđivanja koje se odnosi na postojanje porezne pogodnosti u korist SMBV-a (uvodne izjave 275. do 361. pobijane odluke)

1. Odabir TNMM-a u ovom slučaju i neispitivanje unutargrupne transakcije za koju je STC stvarno zatražen (prvi argumentacijski niz)

- 173 Prvi dio trećeg tužbenog razloga u predmetu T-760/15, kao i treći dio prvog tužbenog razloga te prvi i drugi dio drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16 odnose se na Komisijinu analizu, provedenu u pobijanoj odluci, prema kojoj, s jedne strane, u izvješću o transfernoj cijeni nije utvrđena ni analizirana transakcija za koju je stvarno određena cijena u STC-u, odnosno tantijema, te je, s druge strane, trebalo dati prednost metodi CUP radi određivanja razine tantijeme u odnosu na TNMM kako bi se odredila neto dobit od SMBV-ovih djelatnosti proizvodnje i distribucije. Ta dva prigovora

iznesena protiv STC-a, kao pitanje načela, prethode Komisijinoj konkretnoj analizi prema kojoj je razina tantijeme koju je SMBV plaćao Alkiju trebala biti nula te je razina cijene zrna zelene kave od 2011. bila previsoka, što su pitanja koja će se kasnije ispitati u točkama 217. do 404. ove presude.

- 174 Prvim dijelom trećeg tužbenog razloga u predmetu T-760/15, Kraljevina Nizozemska osporava Komisijin argument prema kojem se na temelju TNMM-a ne može zasebno ispitati i ocijeniti usklađenost tantijeme s načelom nepristrane transakcije. Tvrdi da je taj argument pogrešan i da se njime ne može dovesti u pitanje relevantnost odabira TNMM-a u ovom slučaju.
- 175 Kao prvo, Kraljevina Nizozemska tvrdi da se čini da iz pobijane odluke proizlazi da je Komisija od metode određivanja transfernih cijena učinila da je ona sama po sebi svrha, iako je bila samo sredstvo za određivanje usklađenosti uvjeta unutargrupnih transakcija s načelom nepristrane transakcije. Međutim, ako odabrana metoda dovodi do rezultata koji je u skladu s načelom nepristrane transakcije, Komisija je ne može dovesti u pitanje time što tantijema i stopa marže primijenjena na cijenu koštanja zrna zelene kave nisu bile zasebno ispitane. Usto, prema mišljenju Kraljevine Nizozemske, Komisija nije mogla smatrati da se Smjericama OECD-a dala prednost upotrebi tradicionalnih metoda, kao što je metoda CUP, u odnosu na transakcijske metode, kao što je TNMM. Suprotno tomu, iz točke 2. Odluke o transfernim cijenama i iz točke 4.9. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. proizlazi da porezni obveznik može odabrati metodu određivanja transferne cijene ako odabrana metoda dovodi do rezultata po tržišnim uvjetima.
- 176 Kao drugo, Kraljevina Nizozemska smatra da, za razliku od onoga što tvrdi Komisija u pobijanoj odluci, jedine transakcije koje se odnose na STC jesu prženje zrna kave i pružanje logističkih i administrativnih usluga za Alkijev račun. STC-ov cilj nije bio utvrditi je li tantijema u skladu s načelom nepristrane transakcije. Osim toga, Kraljevina Nizozemska napominje da Komisija u pobijanoj odluci nije objasnila razloge iz kojih je pretpostavila da je STC zatražen i sklopljen za ugovor o licenci i za tantijemu.
- 177 Kao treće, Kraljevina Nizozemska tvrdi da je TNMM bio najprilagođenija metoda u ovom slučaju. Prema mišljenju Kraljevine Nizozemske, glavni razlog za odabir te metode bilo je nepostojanje sličnih eksternih ili internih nepovezanih transakcija koje su potrebne za primjenu metode CUP, s kojima bi se mogle usporediti transakcije između Alkija i SMBV-a i, stoga, naknadu koja je s njima povezana. Suprotno tomu, prema mišljenju Kraljevine Nizozemske, TNMM se mogao primijeniti u slučaju SMBV-a jer su informacije bile stvarno dostupne u pogledu operativne dobiti poduzetnika koji su s njim bili usporedivi s funkcionalnog stajališta, odnosno prženja zrna kave.
- 178 Trećim dijelom prvog tužbenog razloga i drugim dijelom drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16, Starbucks tvrdi da je TNMM bio najprikladnija metoda za izračun transfernih cijena u ovom slučaju i da Komisija nije mogla odbiti TNMM iz razloga iznesenih u pobijanoj odluci. Prema Starbucksovu mišljenju, budući da je TNMM bio pravilno primijenjen za izračun SMBV-ove naknade po tržišnim uvjetima, nije potrebno zasebno ispitati plaćanja tantijeme koja je proveo SMBV, s obzirom na to da ta plaćanja nisu mogla utjecati na njegovu naknadu kako je izračunana na temelju TNMM-a.
- 179 Konkretnije, kao prvo, Starbucks tvrdi da Komisijina tvrdnja prema kojoj postoji strogo pravilo u korist upotrebe metode CUP, nema nikakvog temelja u nizozemskom poreznom pravu ili u Smjericama OECD-a. Usto, Starbucks smatra da upotreba drukčije metode u području transfernih cijena sama po sebi nema nikakav učinak smanjenja iznosa porezne obveze jer se svim metodama nastoji doseći raspodjela dobiti koja odražava transferne cijene po tržišnim uvjetima. Sama tvrdnja da postoji metodološka pogreška nije dovoljna da bi se dokazalo postojanje prednosti.

- 180 Kao drugo, prema Starbucksovu mišljenju, Komisija je usporedila cijenu zelene kave i tantijemu s „nadziranim” (unutargrupnim) transakcijama, čime je povrijedila nizozemsko porezno pravo. Međutim, Starbucks je odabrao TNMM jer su se u ugovoru o prženju kombinirale razne unutargrupne transakcije kojima su SMBV-u bile povjerene niskorizične rutinske djelatnosti, odnosno djelatnosti prženja i pakiranja kave, kao i djelatnosti administrativne i logističke podrške.
- 181 Kao treće, Starbucks tvrdi da pobijana odluka ne sadržava nijedan argument kojim se tvrdi da je samo nepostojanje utvrđivanja i analize SMBV-ovih unutargrupnih transakcija dovoljno da bi se dokazalo postojanje prednosti i da je taj argument prvi put istaknut u odgovoru na tužbu u predmetu T-636/16 te je stoga nedopušten.
- 182 Komisija osporava te argumente.
- 183 Kao prvo, Komisija objašnjava da nigdje u pobijanoj odluci ne nalaže strogo pravilo u pogledu primjene metode CUP umjesto neke druge metode određivanja transfernih cijena, nego da najpouzdaniju metodu treba odabrati s obzirom na okolnosti predmeta. Najprije je utvrdila da je STC zatražen i odobren za određivanje cijene ugovora o licenci za intelektualno vlasništvo između SMBV-a i Alkija te je zatim zaključila da je, s obzirom na to da se mogla odrediti slična cijena za cijenu te transakcije, upotreba metode CUP u ovom slučaju bila više poželjna u odnosu na metodu TNMM. Komisija tvrdi da se u tu svrhu oslonila na upute iznesene u Smjernicama OECD-a.
- 184 Kao drugo, Komisija tvrdi da metoda koja je STC-om odobrena za određivanje iznosa tantijeme, kojim SMBV isplaćuje Alkiju rezidualnu dobit od prodaje prženih zrna i proizvoda koji nisu od kave, ne može dovesti do rezultata koji je u skladu s načelom nepristrane transakcije. Naime, prema Komisijinu mišljenju, budući da postoje usporedive transakcije na temelju kojih se može procijeniti vrijednost tantijeme, porezni savjetnik trebao je upotrijebiti metodu CUP kako bi odredio cijenu tantijeme koju SMBV duguje Alkiju, što je transakcija za koju je STC stvarno zatražen i odobren. Usto, u pogledu cijena koje je SCTC naplaćivao SMBV-u za zrna zelene kave također je trebalo provesti analizu transfernih cijena. Komisija tvrdi da je, suprotno onomu što tvrde Kraljevina Nizozemska i Starbucks, određivanje cijena pojedinačnih transakcija sama bit tog načela. Stoga su utvrđivanje i analiza nadziranih i nenadziranih transakcija nužan prvi korak u procjeni usklađenosti s načelom nepristrane transakcije.
- 185 Kao treće, Komisija tvrdi da Kraljevina Nizozemska nije podnijela dokaz da je TNMM u ovom slučaju bio prilagođeniji od metode CUP. Naime, Komisija najprije tvrdi da se Smjernicama OECD-a u verziji iz 1995., koja je bila na snazi u trenutku kada je STC sklopljen, i u verziji iz 2010., daje prednost tradicionalnim metodama utemeljenima na transakcijama, kao što je metoda CUP, u odnosu na metode transakcijske dobiti. Međutim, prema Komisijinu mišljenju, u ovom slučaju nisu iznesene posebne okolnosti kojima se opravdava da je TNMM više poželjan od metode CUP.

a) Uvodne napomene

- 186 Uvodno, valja napomenuti da u pogledu teksta STC-a, kako je iznesen u točkama 12. do 16. ove presude, valja iznijeti dva važna pojašnjenja.
- 187 Kao prvo, stranke ne osporavaju da je metoda primijenjena u STC-u TNMM. U tom pogledu, Kraljevina Nizozemska pojasnila je u tužbi u predmetu T-760/15 i na raspravi da je upućivanje na metodu trošak plus u STC-u bilo netehnička upotreba tog izraza.

- 188 Kao drugo, u svojim odgovorima na mjere upravljanja postupkom i na raspravi stranke su pojasnile da, zapravo i suprotno onomu što je izneseno u STC-u, tantijema koju treba platiti Alkiju nije određena na temelju razlike između operativne dobiti ostvarene od funkcije proizvodnje i distribucije, prije izdataka u pogledu tantijeme, i SMBV-ove naknade, nego na temelju razlike između, s jedne strane, SMBV-ovih ukupnih prihoda i, s druge strane, SMBV-ove troškovne baze, uvećane za SMBV-ovu naknadu.
- 189 K tomu, valja podsjetiti da je Komisija iznijela svoj prvi argumentacijski niz u pogledu postojanja selektivne prednosti u uvodnim izjavama 272. i 275. do 285. pobijane odluke, prije svega u odjeljku 9.2.3.2.. naslovljenom „U izvješću o transfernoj cijeni nije ispitana unutargrupna transakcija za koju je [...] STC učinkovito zatražen”.
- 190 S jedne strane, u uvodnim izjavama 272., 276. do 279. i 285. pobijane odluke, Komisija je u biti smatrala da u izvješću o transfernoj cijeni, koje su nizozemska porezna tijela prihvatila u okviru sklapanja STC-a sa SMBV-om, nisu utvrđene ni analizirane SMBV-ove nadzirane i nenadzirane transakcije, što je bio nužan prvi korak u procjeni usklađenosti s načelom nepristrane transakcije. Konkretnije, smatrala je da je isplata tantijeme za licenciju za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem između Alkija i SMBV-a bila transakcija za koju je STC učinkovito zatražen.
- 191 S druge strane, u uvodnim izjavama 280. do 284. pobijane odluke, Komisija je u biti tvrdila da treba dati prednost pristupu kojim se transferne cijene određuju za svaku pojedinačnu transakciju u odnosu na pristup kojim se transferne cijene određuju za određenu funkciju u cijelosti. Drugim riječima, Komisija je smatrala da metodi CUP treba dati prednost u odnosu na metode transakcijske dobiti, kao što je TNMM. U uvodnoj izjavi 285. pobijane odluke, Komisija je tvrdila da je, s obzirom na to da se u izvješću o transfernoj cijeni provela analiza SMBV-ove naknade po tržišnim uvjetima temeljena na netočnom polazištu, ta naknada nužno pogrešno procijenjena upotrebom TNMM-a. Usto, smatrala je da se u izvješću o transfernoj cijeni trebalo pribjeći pouzdanijim usporedbama s dostupnim informacijama o transakcijama između nepovezanih strana za potrebe određivanja transferne cijene u ovom slučaju koje su bile dostupne Starbucksu u vrijeme podnošenja zahtjeva za STC.
- 192 Uostalom, Komisija je u svojim pismenima potvrdila da je u svojem prvom argumentacijskom nizu osporavala upotrebu TNMM-a za određivanje neto dobiti od SMBV-ovih djelatnosti proizvodnje i distribucije umjesto metode CUP radi određivanja razine tantijeme. Naime, tvrdila je da valjanost njezina prvog argumentacijskog niza ne ovisi zaključku prema kojem je vrijednost tantijeme po tržišnim uvjetima bila nula. Činjenica da u izvješću o transfernoj cijeni nisu utvrđene ni analizirane SMBV-ove nadzirane i nenadzirane transakcije ima za posljedicu da nije proveden nužan prvi korak u procjeni jesu li trgovački uvjeti primjenjivi na transferne cijene između povezanih strana u skladu s načelom nepristrane transakcije.
- 193 Budući da u ovoj fazi nije potrebno analizirati Starbucksov prigovor prema kojem pobijana odluka ne sadržava nijedan argument kojim se tvrdi da je samo nepostojanje utvrđivanja i analize SMBV-ovih unutargrupnih transakcija dovoljno da bi se dokazalo postojanje prednosti, pri čemu je taj argument prvi put istaknut u odgovoru na tužbu u predmetu T-636/16 te je stoga nedopušten, valja ispitati može li se na kritikama koje je Komisija iznijela u okviru svojeg prvog argumentacijskog niza temeljiti utvrđenje prema kojem je STC-om dodijeljena prednost SMBV-u jer samim odabirom metode određivanja transfernih cijena, koja je predložena u izvješću o transfernoj cijeni, nije dobivena pouzdana procjena tržišnog rezultata, u skladu načelom nepristrane transakcije.

b) Teret dokazivanja

- 194 Važno je podsjetiti da je, u okviru nadzora nad državnim potporama, načelno na Komisiji da u pobijanoj odluci podnese dokaz o postojanju takve potpore (vidjeti u tom smislu presude od 12. rujna 2007., Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Komisija, T-68/03, EU:T:2007:253, t. 34. i od 25. lipnja 2015., SACE i Sace BT/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, t. 95.). U tom kontekstu Komisija je dužna

pažljivo i nepristrano voditi postupak ispitivanja predmetnih mjera kako bi, prilikom donošenja konačne odluke kojom se utvrđuje postojanje i, ovisno o slučaju, neusklađenost ili nezakonitost potpore, raspolagala najpotpunijim i najvjerodostojnijim mogućim dokazima (vidjeti u tom smislu presude od 2. rujna 2010., Komisija/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, t. 90. i od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 63.).

- 195 Suprotno tomu, država članica koja je uvela razlikovanje između poduzetnika dužna je dokazati da je to razlikovanje opravdano prirodom i strukturom predmetnog sustava. Naime, pojam državne potpore ne odnosi se na državne mjere kojima se uvodi razlikovanje između poduzetnika i koje su stoga *a priori* selektivne kada to razlikovanje proizlazi iz prirode ili strukture sustava kojeg su dio (vidjeti u tom smislu presudu od 21. lipnja 2012., BNP Paribas i BNL/Komisija, C-452/10 P, EU:C:2012:366, t. 120. i 121. i navedenu sudsku praksu).
- 196 Iz toga proizlazi da je Komisija u pobijanoj odluci bila dužna dokazati da su ispunjeni uvjeti za postojanje državne potpore, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. U tom pogledu, valja utvrditi da, iako je nesporno da država članica raspolaže marginom prosudbe pri odobravanju transfernih cijena, Komisija zbog te margine prosudbe ipak ne može izgubiti svoju nadležnost u nadziranju toga da predmetne transferne cijene ne dovedu do dodjele selektivne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. U tom kontekstu, Komisija treba uzeti u obzir činjenicu da joj načelo nepristrane transakcije omogućuje da provjeri odgovara li transferna cijena koju je potvrdila država članica pouzdanoj procjeni tržišnog rezultata i prekoračuje li odstupanje eventualno utvrđeno u okviru tog ispitivanja nepreciznosti svojstvene metodi primijenjenoj za dobivanje navedene procjene.

c) Razina nadzora koji treba provesti Opći sud

- 197 Što se tiče razine nadzora koji treba provesti Opći sud u ovom slučaju, valja istaknuti da je, kao što proizlazi iz članka 263. UFEU-a, predmet tužbi za poništenje nadzor zakonitosti akata koje donose institucije Unije koje se navode u tom članku. Stoga analiza tužbenih razloga istaknutih u okviru takve tužbe nema ni za cilj ni za učinak zamijeniti punu istragu slučaja u okviru upravnog postupka (vidjeti u tom smislu presudu od 2. rujna 2010., Komisija/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, t. 84.).
- 198 Što se tiče područja državnih potpora, valja podsjetiti da pojam državne potpore, kako je definiran u UFEU-u, predstavlja pravno pitanje i treba ga tumačiti na temelju objektivnih elemenata. Zbog toga sud Unije treba, načelno i uzimajući u obzir konkretne elemente spora, kao i tehnički ili složeni karakter ocjena koje je provela Komisija, izvršiti cjelokupni nadzor u dijelu koji se odnosi na pitanje spada li mjera u područje primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a (presude od 4. rujna 2014., SNCM i Francuska/Corsica Ferries France, C-533/12 P i C-536/12 P, EU:C:2014:2142, t. 15. i od 30. studenoga 2016., Komisija/Francuska i Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, t. 87.).
- 199 U pogledu toga je li metoda određivanja transferne cijene integriranog društva u skladu s načelom nepristrane transakcije, valja podsjetiti da, kao što je to već prethodno navedeno, kada se koristi tim sredstvom u okviru svoje ocjene na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, Komisija mora uzeti u obzir to da ono daje samo procjenu. Stoga se nadzorom Općeg suda provjerava prekoračuju li pogreške utvrđene u pobijanoj odluci, na kojima je Komisija temeljila svoje utvrđenje u pogledu postojanja prednosti, nepreciznosti svojstvene primjeni metode namijenjene dobivanju pouzdane procjene tržišnog rezultata.

d) Nepostojanje utvrđivanja i analize tantijeme koju je SMBV plaćao Alkiju u STC-u

- 200 Što se tiče Komisijina utvrđenja prema kojem u izvješću o transfernoj cijeni nije utvrđena ni analizirana transakcija za koju je stvarno određena cijena u STC-u, valja napomenuti da je, u uvodnoj izjavi 276. pobijane odluke, Komisija objasnila da je SMBV-ova oporeziva dobit niža nego ona koja je stvarno zabilježena jer su nizozemska porezna tijela prihvatila činjenicu da je stvaran iznos dobiti koju je

SMBV ostvario u Nizozemskoj, u svrhu naplate poreza na dobit, smanjen na visinu iznosa tantijeme za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem. U uvodnim izjavama 277. i 278. pobijane odluke, Komisija je iz toga izvela zaključak da je tantijema za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem transakcija za koju je STC učinkovito zatražen, a da je metodologija za određivanje razina tih tantijema kao varijabla za prilagodbu transakcija za koju se stvarno odredila transferna cijena putem STC-a. Također je smatrala da je cijenu zrna kave trebalo analizirati.

- 201 U tom pogledu, s jedne strane, dovoljno je utvrditi da samo nepoštovanje metodoloških smjernica ne dovodi nužno do smanjenja poreznog opterećenja. Komisija još treba dokazati da metodološke pogreške koje je utvrdila u STC-u ne mogu dovesti do pouzdane procjene rezultata po tržišnim uvjetima i da su dovele do smanjenja oporezive dobiti u odnosu na porezno opterećenje koje proizlazi iz primjene pravila o normalnom oporezivanju nacionalnog prava na poduzetnika koji se nalazi u činjeničnoj situaciji koja je usporediva sa SMBV-ovom situacijom i koji svoje djelatnosti obavlja u tržišnim uvjetima. Prema tome, samo utvrđenje metodološke pogreške načelno nije dovoljno da bi se dokazalo da je STC-om povjerena prednost SMBV-u i stoga da se utvrdi postojanje državne potpore u smislu članka 107. UFEU-a.
- 202 S druge strane, valja podsjetiti da se različitim metodama određivanja transfernih cijena, neovisno o tome je li riječ o CUP-u ili TNMM-u, nastoje doseći razine dobiti koje odražavaju transferne cijene po tržišnim uvjetima i da se načelno ne može zaključiti da određena metoda ne može dovesti do pouzdane procjene tržišnog rezultata.
- 203 Iz toga slijedi da činjenica da, prema Komisijinu mišljenju, ni u izvješću o transfernoj cijeni ni u STC-u nije utvrđena tantijema kao transakcija za koju je stvarno određena transferna cijena putem STC-a i da u njima nije analizirano je li tantijema u skladu s načelom nepristrane transakcije dovoljna da bi se dokazalo da ta tantijema zaista nije bila u skladu s načelom nepristrane transakcije. Na temelju samog tog utvrđenja stoga se ne može dokazati da je STC-om dodijeljena prednost SMBV-u.
- 204 Usto, valja napomenuti da se Komisijin argument prema kojem u izvješću o transfernoj cijeni nije utvrđena ni analizirana tantijema kao transakcija za koju je cijena stvarno određena u STC-u temelji na tvrdnji prema kojoj, u izvješću o transfernoj cijeni, isplata tantijeme nije utvrđena kao varijabla za prilagodbu u izradi predložene naknade. U tom pogledu, valja napomenuti da se u izvješću o transfernoj cijeni nipošto ne zanemaruje ugovor o licenci sklopljen između SMBV-a i Alkija. Naime, taj se ugovor spominje u opisu djelatnosti grupacije Starbucks u regiji EMEA i u Nizozemskoj, kao i u grafičkom prikazu transakcija regije EMEA. Porezni savjetnik grupacije Starbucks stoga je pravilno uzeo u obzir te transakcije kada je predložio SMBV-ovu naknadu.
- 205 Stoga valja prihvatiti prigovor Kraljevine Nizozemske i Starbucksa prema kojem je Komisija pogrešno smatrala da se nepostojanjem zasebne analize tantijeme u izvješću o transfernoj cijeni i u STC-u dodijelila prednost SMBV-u.

e) Zahtjev davanja prednosti metodi CUP u odnosu na TNMM

- 206 Što se tiče Komisijine tvrdnje prema kojoj je metodi CUP trebalo dati prednost u odnosu na TNMM jer je ta prva metoda bila primjenjiva u ovom slučaju, kao prvo, valja napomenuti da je u predmetnom slučaju STC-om prihvaćena upotreba TNMM-a za određivanje operativne marže za SMBV-ove djelatnosti proizvodnje i distribucije. Međutim, STC-om je prihvaćeno da se tantijema u biti odredi kao razlika između operativne dobiti ostvarene od funkcije proizvodnje i distribucije te operativne marže. Iz toga slijedi da se STC-om ne predviđa izravno upotreba metode određivanja transfernih cijena za izračun razine tantijeme, koja je definirana kao isključivo rezidualna vrijednost.

- 207 Točno je da iz razmatranja iznesenih u točkama 148. do 156. ove presude proizlazi da je, s obzirom na to da je tantijema unutargrupna transakcija čija je razina određena u STC-u, Komisija mogla ispitati u okviru svoje analize na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a, upotrebom metode određivanja transfernih cijena koju je smatrala prikladnom u predmetnom slučaju, je li iznos tantijeme koji se odredio bio jednak onom koji bi se dogovorio u tržišnim uvjetima.
- 208 Međutim, u okviru pobijane odluke, iako Komisija tvrdi da je metodi CUP trebalo dati prednost u odnosu na TNMM kako bi se mogla odrediti razina tantijeme po tržišnim uvjetima, nije smatrala da zapravo u STC-u razina tantijeme nije izračunana u skladu s metodom određivanja transfernih cijena, konkretno TNMM-om. Suprotno tomu, TNMM je u STC-u upotrijebljen za određivanje SMBV-ove naknade za djelatnosti proizvodnje i distribucije. Stoga se Komisijinom tvrdnjom u biti kritizira činjenica da se TNMM upotrijebio za određivanje SMBV-ove naknade za djelatnosti proizvodnje i distribucije umjesto metode CUP, koja se, prema Komisijinu mišljenju, trebala upotrijebiti za izračun razine tantijeme.
- 209 U tom pogledu treba utvrditi da se obje metode primjenjuju za izračun razine cijena različitih unutargrupnih transakcija. Međutim, iako Komisija tvrdi da je u Smjernicama OECD-a određena prednost dana upotrebi tradicionalnih metoda, kao što je metoda CUP, ona ne može zahtijevati da se ispita druga transakcija osim one za koju je STC-om transferna cijena određena na temelju TNMM-a samo zato što bi se za tu drugu transakciju transferna cijena trebala odrediti na temelju metode CUP. Na temelju pravila na koje se poziva Komisija ne može se odabrati metoda prikladna za određivanje transfernih cijena za istu vrstu transakcije ili usko povezanih transakcija. Naime, odabir metode određivanja transfernih cijena nije sam po sebi svrha, nego se on provodi s obzirom na unutargrupnu transakciju za koju treba odrediti razinu po tržišnim uvjetima, a ne obrnuto.
- 210 Kao drugo, valja podsjetiti da se, kao što je to izneseno u točkama 146. i 147. ove presude, poreznom mjerom dodjeljuje ekonomska prednost kada ona dovodi do smanjenja poreznog opterećenja u odnosu na porezno opterećenje koje bi inače trebalo snositi da navedena mjera ne postoji.
- 211 Međutim, kao što je to izneseno u točki 201. ove presude, samo nepoštovanje metodoloških smjernica ne dovodi nužno do smanjenja poreznog opterećenja. Iz toga proizlazi da samo Komisijino utvrđenje pogrešaka u odabiru ili primjeni metode određivanja transfernih cijena načelno nije dovoljno da bi se dokazalo postojanje prednosti.
- 212 Međutim, u uvodnim izjavama 275. do 285. pobijane odluke, Komisija nije iznijela nijedan element na temelju kojeg bi se moglo zaključiti, a da se ne provodi usporedba s rezultatom koji bi se dobio u skladu s metodom CUP, da odabir TNMM-a nužno dovodi do preniskog rezultata. Naime, u tom kontekstu, Komisija samo tvrdi, u uvodnoj izjavi 284. pobijane odluke, da je porezni obveznik imao obvezu provjeriti je li metoda određivanja transfernih cijena koju je on odabrao dovela do pouzdane procjene cijene po tržišnim uvjetima, prije nego što porezna tijela mogu prihvatiti zahtjev za STC temeljen na toj metodi.
- 213 Usto, treba utvrditi da je obveza koju navodi Komisija obuhvaćena poreznim pravom i, iako njezina povreda može uzrokovati posljedice na poreznoj razini, u pogledu državnih potpora, na temelju takve povrede ne može se pretpostaviti da se metodom koju je odabrao porezni obveznik ne dobiva pouzdana procjena tržišnog rezultata u skladu s načelom nepristrane transakcije.
- 214 Radi cjelovitosti, valja podsjetiti (vidjeti točku 10. ove presude) da se točkom 2. Odluke o transfernim cijenama predviđa da bi nizozemska porezna uprava trebala započeti svaku reviziju transferne cijene iz perspektive metode koju je primijenio porezni obveznik na dan transakcije. To je pravilo u skladu s točkom 1.68. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. Iz toga proizlazi da porezni obveznik u načelu može samostalno odabrati metodu određivanja transferne cijene, pod uvjetom da se primijenjenom metodom za odgovarajuću transakciju dobije rezultat koji je u skladu s načelom nepristrane transakcije. Iako bi porezni obveznik trebao uzeti u obzir, kada odabire metodu određivanja transfernih

cijena, pouzdanost te metode u predmetnoj situaciji, taj pristup nije konkretno namijenjen kako bi se poreznog obveznika potaknulo da procijeni sve metode i zatim opravda zašto metoda koju je odabrao daje najbolji rezultat u postojećim okolnostima.

- 215 Iz toga slijedi da, u ovom slučaju, Komisija nije mogla smatrati da je metodi CUP načelno trebalo dati prednost u odnosu na metodu TNMM.
- 216 Stoga valja prihvatiti prigovor Kraljevine Nizozemske i Starbucksa prema kojem je Komisija pogrešno smatrala da se samim odabirom TNMM-a u ovom slučaju dodijelila prednost SMBV-u a da nije bilo potrebno ispitati Starbucksov argument kojim se osporava dopuštenost određenih argumenata koje je iznijela Komisija.

2. Pitanje je li tantijema koju je SMBV plaćao Alkiju trebala biti nula (drugi argumentacijski niz)

- 217 U okviru drugog dijela trećeg tužbenog razloga u predmetu T-760/15, Kraljevina Nizozemska navodi da Komisija pogrešno tvrdi da je tantijema koju je SMBV plaćao Alkiju trebala biti nula i da iz toga proizlazi prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naime, ugovori sklopljeni između grupacije Starbucks i nepovezanih subjekata koji prže kavu i proizvođača proizvoda dobivenih od kave na kojima se temelji usporedba koju je provela Komisija ne mogu se upotrijebiti u usporedbi ugovornih sporazuma između Alkija i SMBV-a, koja se temelji na metodi CUP. Kraljevina Nizozemska smatra da Komisija nije dokazala da TNMM nije doveo do rezultata po tržišnim uvjetima.
- 218 U okviru četvrtog dijela drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16, Starbucks u biti tvrdi da se Komisijina analiza tantijema gotovo isključivo temelji na dokazima koji nisu bili dostupni u travnju 2008. Usto, protivno nizozemskom poreznom pravu i Smjernicama OECD-a, Komisija nije utvrdila raspon po tržišnim uvjetima za tantijemu, nego je zaključila da bi ona trebala biti nula. Kao i Kraljevina Nizozemska, Starbucks smatra da su svi nepovezani proizvođači, koji se navode u pobijanoj odluci, koji su, poput SMBV-a, dobavljali proizvode od kave pod Starbucksovim žigom trgovinama ili preprodavačima, plaćali znatne tantijeme u zamjenu za upotrebu Starbucksova intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem. Nikakvu tantijemu ne plaćaju opskrbljivači koji, za razliku od SMBV-a, ne dobavljaju kupcima takve proizvode, nego samo pružaju uslugu prženja grupaciji Starbucks. Suprotno onomu što je utvrđeno u pobijanoj odluci, vrijednost intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem nastaje kada se proizvodi od kave pod žigom Starbucks prodaju trgovinama i preprodavačima koji su spremni platiti *premium* cijenu za te proizvode. Usto, Starbucks tvrdi da su, suprotno onomu što se utvrđuje u pobijanoj odluci, za ispitano razdoblje, SMBV-ove djelatnosti prženja uvijek bile profitabilne.
- 219 Komisija osporava te argumente.
- 220 S jedne strane, Komisija u biti tvrdi da je iznos tantijema u okviru sedam ugovora navedenih u uvodnoj izjavi 300. pobijane odluke usporedila s iznosom tantijeme u okviru odnosa između SMBV-a i Alkija. Usto, Komisija objašnjava u predmetu T-760/15 da se također oslonila na ugovore navedene u uvodnoj izjavi 303. pobijane odluke, a da u predmetu T-636/16 to načelno nije bio slučaj. Komisija dodaje da se, uostalom, oslonila na ugovore između konkurenata grupacije Starbucks i trećih strana koje prže kavu, koji se navode u uvodnim izjavama 305. do 308. pobijane odluke, kako bi zaključila da je vrijednost po tržišnim uvjetima tantijeme isplaćene u okviru odnosa između SMBV-a i Alkija trebala biti nula. Dodaje da je u uvodnim izjavama 292. do 298. pobijane odluke objasnila razloge iz kojih je smatrala da su te transakcije izravne usporedive vrijednosti za određivanje iznosa tantijeme koju je SMBV trebao isplatiti Alkiju u zamjenu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem.

221 S druge strane, Komisija tvrdi da ne osporava da intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem može imati vrijednost. Međutim, vrijednost tog intelektualnog vlasništva ne ostvaruje se prije nego što Starbucksovi dućani prodaju proizvode od kave pod žigom Starbucks krajnjim kupcima. Prema Komisijinu mišljenju, intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem stoga se ne može smatrati prednošću u korist SMBV-a za koju treba platiti tantijemu.

a) Uvodne napomene

222 Valja podsjetiti da je Komisija svoj drugi argumentacijski niz iznijela u uvodnim izjavama 286. do 341. pobijane odluke, u odjeljku 9.2.3.3., naslovljenom „Isplate tantijema [Alkiju] koje proizlaze iz [...] STC-a nisu određene po tržišnim uvjetima”.

223 Uvodno, valja iznijeti dva očitovanja.

224 Kao prvo, valja istaknuti da se stranke slažu da je tantijema načelno bila naknada koja se u nizozemskom poreznom pravu odbija od poreza. Usto, nije osporavano da je, s obzirom na to da je riječ o transakciji unutar grupacije Starbucks, tantijema unutargrupna transakcija. Iz točaka 147. do 156. ove presude proizlazi da razinu takve transakcije, radi određivanja SMBV-ova poreza na dobit, treba ocijeniti kao da je određena u tržišnim uvjetima.

225 Kao drugo, važno je napomenuti da je Komisija, iako je smatrala da je razina tantijeme koju je SMBV plaćao Alkiju trebala biti nula, u uvodnoj izjavi 310. pobijane odluke priznala da znanje i iskustvo u vezi s prženjem te krivulje prženja mogu imati vrijednost. Usto, u točki 126. svojeg odgovora na tužbu u predmetu T-636/16, Komisija objašnjava da ne niječe da intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem može imati vrijednost.

226 Iz toga slijedi da je jedino pitanje u pogledu kojeg se stranke ne slažu koja bi bila razina transferne cijene za tantijemu da je bila određena u tržišnim uvjetima.

227 U tom pogledu, valja podsjetiti da, u uvodnim izjavama 286. do 341. pobijane odluke, Komisija tvrdi da je tantijema koju je SMBV plaćao Alkiju trebala biti nula. Naime, u skladu s tekstom pobijane odluke, Komisija ne tvrdi da je razina navedene tantijeme trebala biti niža od razine tantijeme koja je prihvaćena STC-om, nego da nije trebalo plaćati nikakvu tantijemu. Sama Komisija tvrdi da nije provela nikakvu procjenu raspona za razinu tantijeme jer bi ona trebala biti točno nula (uvodna izjava 340. pobijane odluke).

228 U pobijanoj odluci Komisija je svoje dokazivanje prema kojem je tantijema koju je SMBV plaćao Alkiju trebala biti nula (uvodna izjava 318. pobijane odluke) u biti temeljila na trima elementima.

229 Što se tiče prvog elementa, Komisija je tvrdila da je varijabilna priroda isplate tantijeme u razdoblju od 2006. do 2014. bila „prva naznaka” da razina isplate nije u vezi s vrijednosti intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem (uvodna izjava 289. pobijane odluke). Što se tiče drugog elementa, Komisija je tvrdila da, u svojem odnosu s Alkijem, SMBV nije imao korist od vrijednosti intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem (uvodne izjave 310. do 313. pobijane odluke). Što se tiče trećeg elementa, Komisija je objasnila da se u ugovorima o proizvodnji koje je Starbucks sklopio s trećim stranama nije tražila isplata tantijeme za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem (uvodne izjave 291. do 309. pobijane odluke).

230 K tomu, Komisija je u pobijanoj odluci odbila argumente Kraljevine Nizozemske i Starbucksa tijekom upravnog postupka. Konkretnije, Komisija je smatrala da isplata tantijeme ne odražava naknadu za preuzimanje poduzetničkih rizika (uvodne izjave 319. do 332. pobijane odluke) i da iznos tantijeme nije opravdan iznosima koje je Alki plaćao društvu Starbucks US za tehnologiju prema Ugovoru o podjeli troškova (uvodne izjave 333. do 338. pobijane odluke).

231 Zatim, kao prvo, valja ukratko iznijeti teoriju koju Komisija zagovara u pobijanoj odluci u pogledu SMBV-ovih funkcija koje se odnose na tantijemu i u pogledu relevantnih pravila o normalnom oporezivanju. Naime, na tim se elementima temelji analiza razine tantijeme koju je Komisija provela u pobijanoj odluci. Kao drugo, valja ispitati Starbucksov argument prema kojem se Komisijina analiza tantijema nije mogla temeljiti na dokazima koji nisu bili dostupni u travnju 2008. Kao treće, valja analizirati argumente Kraljevine Nizozemske i Starbucksa koji se odnose na to tko se koristio intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem. Kao četvrto, valja ispitati je li Komisija utemeljeno tvrdila, na temelju usporedbe s tantijemama predviđenima u ugovorima s trećim stranama, da je tantijema trebala biti nula. Kao peto, valja ispitati Komisijin argument, istaknut na raspravi, prema kojem je zapravo u pobijanoj odluci tvrdila da je razina tantijema trebala biti niža od razine koja je odobrena STC-om.

b) SMBV-ove funkcije koje se odnose na tantijemu

232 Što se tiče SMBV-ovih funkcija koje su relevantne za analizu tantijeme, najprije je nesporno da potonje društvo prži zrna zelene kave koja kupuje od SCTC-a.

233 Zatim, Komisija tvrdi u pobijanoj odluci, osobito u uvodnim izjavama 49., 96., 137., 313. i 330., kao i u svojim pismenima, da su povezane i nepovezane Starbucksove trgovine dužne kupiti prženu kavu od SMBV-a te je stoga SMBV također prodavač pržene kave.

234 Usto, u pobijanoj odluci, Komisija smatra da se zalihe koje SMBV kupuje i prodaje trebaju, u skladu s računovodstvenim standardima, iskazati u njegovoj bilanci jer je on subjekt zadužen za ugovaranje i fakturiranje s trgovinama.

235 Naposljetku, iz pobijane odluke, tumačene u cijelosti, proizlazi da Komisija smatra da je u izvješću o transfernoj cijeni SMBV pogrešno predstavljen kao niskorizični proizvođač kave. U tom pogledu, u uvodnim izjavama 319. do 332. pobijane odluke, Komisija je osobito odbila argumente Kraljevine Nizozemske i Starbucksovih korespondenata prema kojima je postojao stvarni prijenos poduzetničkog rizika sa SMBV-a na Alki putem ugovornih sporazuma, na kojima je temeljeno izvješće poreznog savjetnika. Usto, Komisija je objasnila da je SMBV snosio komercijalne rizike u svojim odnosima sa SCTC-om i Starbucksovim trgovinama.

236 Iz toga slijedi da, prema Komisijinu mišljenju, SMBV, s obzirom na svoju prodaju pržene kave Starbucksovim trgovinama, nije pružatelj usluga proizvodnje ili opskrbljivač, nego prži kavu za vlastiti račun i posluje kao prodavač. Naime, u skladu s pobijanom odlukom, pod pojmom usluge proizvodnje (engl. *toll manufacturing*) uglavnom se podrazumijeva dogovor prema kojem jedno društvo prerađuje sirovine ili poluproizvode za drugo društvo.

c) Pravila o normalnom oporezivanju u nizozemskom pravu

237 Kao što je to utvrđeno u točki 146. ove presude, ispitivanje na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a koje se odnosi na poreznu mjeru dodijeljenu integriranom poduzetniku podrazumijeva da je najprije potrebno utvrditi pravila o normalnom oporezivanju koja se primjenjuju na korisnika navedene mjere.

238 U uvodnoj izjavi 232. pobijane odluke, Komisija je tvrdila da su nizozemska pravila s obzirom na koja treba ispitati STC pravila nizozemskog općeg sustava poreza na dobit. Ta su pravila sažeta u točkama 3. do 11. i 35. ove presude.

239 Naime, u ovom je slučaju nesporno da je STC sklopljen kako bi SMBV mogao predvidjeti primjenu pravila o porezu na dobit određivanjem oporezive dobiti. Iz toga proizlazi da je STC obuhvaćen nizozemskih općim sustavom poreza na dobit, čiji je cilj oporezivati poduzetnike, integrirane ili samostalne, koji podliježu porezu na dobit.

240 Stoga, s obzirom na SMBV-ove funkcije kako su utvrđene u točkama 232. do 236. ove presude i pravila o normalnom oporezivanju kako su prethodno definirana u ovoj presudi, valja analizirati je li razina tantijeme odgovarala razini koja bi se primjenjivala u tržišnim uvjetima.

d) Upotreba elemenata na koje se poziva Komisija, a koji nisu bili dostupni u trenutku sklapanja STC-a

241 Starbucks tvrdi da se Komisija u pobijanoj odluci uglavnom oslonila na informacije koje nisu bile dostupne u trenutku sklapanja STC-a, u travnju 2008. Konkretnije, Starbucks se poziva na sudsku praksu suda Unije u pogledu kriterija privatnog ulagača prema kojem je, kako bi se ocijenila ekonomska opravdanost određene mjere, potrebno postaviti se u kontekst razdoblja u kojemu su donesene mjere financijske potpore, što znači da se valja suzdržati od svakog ocjenjivanja koje se temelji na kasnijem stanju. Starbucks navodi da je jednako načelo također utvrđeno u nizozemskom poreznom pravu, kao i u Smjernicama OECD-a.

242 Komisija ne osporava da se to načelo primjenjuje u ovom slučaju i samo tvrdi da se znatan broj argumenata u potporu njezinu zaključku prema kojem se STC-om nije poštovalo načelo nepristrane transakcije temeljio na informacijama i podacima kojima je nizozemska porezna uprava raspolagala u trenutku kada je sklopljen STC.

243 Najprije, valja utvrditi da činjenica se nizozemskim poreznim pravom i Smjernicama OECD-a predviđa, prema Starbucksovu mišljenju, da se valja suzdržati od svakog ocjenjivanja koje se temelji na stanju koje je uslijedilo nakon donošenja sporazuma o transfernoj cijeni kako bi se ispitalo poštuju li se njime načelo nepristrane transakcije nipošto ne utječe na ispitivanje u ovom slučaju u pogledu STC-a s obzirom na uvjete iz članka 107. UFEU-a.

244 Starbucks svoju argumentaciju temelji na sličnoj primjeni sudske prakse suda Unije prema kojoj, kako bi se ispitalo jesu li predmetna država članica ili javno tijelo postupali kao razborit privatni subjekt u tržišnom gospodarstvu, potrebno je postaviti se u kontekst razdoblja u kojemu su donesene predmetne mjere, kako bi se ocijenila ekonomska opravdanost postupanja države članice ili javnog subjekta, što znači da se valja suzdržati od svakog ocjenjivanja koje se temelji na kasnijem stanju (presuda od 25. lipnja 2015., SACE i Sace BT/Komisija, T-305/13, EU:T:2015:435, t. 93.; vidjeti u tom smislu također presude od 16. svibnja 2002., Francuska/Komisija, C-482/99, EU:C:2002:294, t. 69. i 71. i od 5. lipnja 2012., Komisija/EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, t. 105.).

245 U tom pogledu, dovoljno je napomenuti da se određivanje transfernih cijena u skladu s tržišnim uvjetima ne temelji na načelu jednakog postupanja prema javnim i privatnim poduzetnicima, nego, kao što to Komisija priznaje, kako bi se ostvario legitiman cilj prethodnog poreznog sporazuma, kao što je STC, koji je unaprijed utvrditi primjenu porezne odredbe iz razloga pravne sigurnosti.

246 Valja utvrditi da, ako Komisija smatra da je donošenje prethodnog poreznog sporazuma, kao što je STC, dovelo do nove potpore, taj je sporazum trebalo priopćiti Komisiji prije njegove provedbe, u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a. Međutim, da je Komisija odlučila o takvom priopćavanju, ne bi mogla uzeti u obzir informacije koje nisu bile poznate ili razumno predvidive u trenutku njezina odlučivanja. Stoga ne može prigovoriti predmetnoj državi članici da nije uzela u obzir elemente koji nisu bili poznati ili razumno predvidivi u trenutku donošenja predmetnog ugovora.

247 U tom kontekstu, kao prvo, valja podsjetiti da iz članka 1. i uvodne izjave 40. pobijane odluke proizlazi da je mjera koju osporava Komisija samo STC.

248 Kao drugo, iako je točno da se STC mogao povući ili izmijeniti tijekom razdoblja njegove valjanosti, od 2007. do 2017., važno je napomenuti da Komisija u pobijanoj odluci nije smatrala da se činjenicom da nizozemska tijela nisu povukla ili izmijenila STC tijekom njegove valjanosti dodijelila prednost

SMBV-u. Naime, točkom 6. drugom alinejom STC-a, u vezi s njegovom točkom 4. prvom alinejom, određuje se da on prestaje važiti ako dođe do znatne promjene činjenica i okolnosti odobrenih STC-om, osim ako se stranke sporazumno dogovore da će revidirati ugovor. Međutim, ništa stoga nije spriječilo Komisiju da utvrdi da je došlo do znatne promjene činjenica i okolnosti odobrenih STC-om te je, prema tome, trajnom primjenom STC-a dodijeljena selektivna prednost SMBV-u.

- 249 Kao treće, što se tiče Komisijina argumenta prema kojem je STC bio predmet provjere u sredini razdoblja, nakon šeste računovodstvene godine koja je završila 31. prosinca 2013., te STC nije izmijenjen tom prilikom, dovoljno je utvrditi da Komisija nigdje u pobijanoj odluci nije tvrdila da se time što STC nakon te provjere u sredini razdoblja nije izmijenjen ili povučen SMBV-u dodijelila prednost na temelju članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 250 Iz toga slijedi da se, u tim okolnostima, ispitivanje postojanja prednosti dodijeljene prethodnim sporazumom, kao što je STC, trebalo provesti s obzirom na kontekst razdoblja u kojem je taj sporazum sklopljen. To utvrđenje podrazumijeva da je Komisija bila dužna suzdržati se od ocjenjivanja koja se temelje na stanju koje je uslijedilo nakon donošenja STC-a.
- 251 Stoga valja prihvatiti Starbucksov argument prema kojem, u predmetnim okolnostima, Komisija nije mogla svoju analizu temeljiti na informacijama koje nisu bile dostupne ili razumno predvidive u trenutku sklapanja STC-a, u travnju 2008.

e) Pitanje je li intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem imalo vrijednost za SMBV

- 252 Drugim argumentom iznesenim u uvodnim izjavama 310. do 332. pobijane odluke (vidjeti točku 230. ove presude), Komisija je u biti željela dokazati da tantijema koju je SMBV plaćao Alkiju načelno nije bila opravdana jer SMBV, prema Komisijinu mišljenju, nije imao korist od vrijednosti intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem. Taj se argument sastoji od dva dijela. S jedne strane, Komisija je u biti smatrala da se SMBV nije koristio intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem izravno na tržištu. S druge strane, utvrdila je da se djelatnošću prženja nije ostvarila dostatna dobit kojom bi se omogućila isplata tantijeme.

1) Pitanje je li se SMBV koristio intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem izravno na tržištu

- 253 Što se tiče argumenta prema kojem se SMBV nije koristio intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem izravno na tržištu, Komisija je u uvodnim izjavama 310. do 313. pobijane odluke najprije objasnila da, u specifičnom odnosu između Alkija i SMBV-a, subjekt koji prži kavu, odnosno SMBV, nije „ostvar[io]” korist od vrijednosti intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem. Prema Komisijinu mišljenju, važnost znanja i iskustva u vezi s prženjem te krivulja prženja leži u osiguranju dosljednog okusa koji se povezuje s robnom markom i pojedinim proizvodima. Iz toga je zaključila da se vrijednost Starbucksova znanja i iskustva u vezi s prženjem te krivulja prženja „koristi[la]” samo kada su trgovine prodale Starbucksove proizvode pod žigom Starbucks. Usto, Komisija je tvrdila da znanje i iskustvo u vezi s prženjem te krivulje prženja sami po sebi nisu stvarali trajnu vrijednost subjektu koji prži kavu ako se nisu mogli koristiti na tržištu. Smatrala je da se, u slučaju SMBV-a „čini[lo]” da znanje i iskustvo u vezi s prženjem te krivulje prženja predstavljaju tehničku specifikaciju prema kojoj bi se trebalo provoditi prženje u skladu s preferencijom ili odabirom društva koje je naručilo prženje. Činjenica da specifikacije koje je utvrdio Alki u vezi s postupkom prženja te pogotovo krivuljama prženja koje omogućavaju SMBV-u da prži kavu koja se prodaje pod žigom Starbucks, prema Komisijinu mišljenju, nisu donosile korist SMBV-u u pogledu povećanja prodaje ili prodajne cijene, s obzirom na to da SMBV u načelu nije prodavao svoju proizvodnju krajnjim kupcima koji cijene žig Starbucks. Naposljetku, Komisija je dodala da je SMBV prodao gotovo svu svoju proizvodnju trgovinama franšize Starbucks i da se stoga nije koristio intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem izravno na tržištu.

- 254 U svojim pismenima, Komisija dodaje da se vrijednost intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem koristi samo kada se proizvodi prodaju krajnjim kupcima koji cijene taj dosljedan okus povezan s predmetnim žigom. S ekonomskog stajališta, ne bi bilo razumno da subjekt koji prži/proizvodi kavu plaća tantijemu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem iako ne stavlja gotov proizvod izravno na tržište. To se temelji na činjenici da bi se u takvom slučaju subjekt koji prži/proizvodi kavu koristio tim intelektualnim vlasništvom kako bi pržio zrna kave na zahtjev naručitelja.
- 255 Uvodno, s jedne strane, [*povjerljivo*]. Iz toga slijedi da je, na temelju Ugovora o prženju, SMBV bio obvezan platiti tantijemu u zamjenu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem.
- 256 S druge strane, valja utvrditi da Komisija u pobijanoj odluci nije tvrdila da njezina tvrdnja prema kojoj se korištenje intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem ostvaruje kod konačnih potrošača predstavlja test propisan nizozemskim poreznim pravom. Suprotno tomu, iz uvodnih izjava 310. do 313. pobijane odluke, u vezi s početnim uvodnim izjavama u kojima se iznosi Komisijino stajalište uslijed donošenja odluke o pokretanju postupka, proizlazi da je Komisija provela isključivo ekonomsko ispitivanje koje je temeljila na Smjernicama OECD-a u verzijama iz 1995. i 2010.
- 257 S obzirom na ta razmatranja, valja ispitati osnovanost Komisijine tvrdnje, iznesene u uvodnim izjavama 298., 300. i 310. do 313. pobijane odluke, prema kojoj se SMBV nije koristio intelektualnim vlasništvom izravno na tržištu jer nije prodavao proizvode krajnjim kupcima.
- 258 U tom pogledu, treba utvrditi da objašnjenja iznesena u uvodnim izjavama 310. do 313. pobijane odluke nisu vjerodostojna. Naime, rasuđivanje koje Komisija iznosi u uvodnim izjavama 310. do 313. pobijane odluke, kao i u svojim pismenima pred Općim sudom u biti se temelji na pretpostavci da se vrijednost intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem koristi samo kada se proizvodi prodaju krajnjim kupcima koji cijene taj dosljedan okus povezan s predmetnim žigom i da, s ekonomskog stajališta, ne bi bilo razumno da subjekt koji prži/proizvodi kavu plaća tantijemu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem iako ne stavlja gotov proizvod izravno na tržište. Međutim, ta pretpostavka nije potkrijepljena činjenicama utvrđenima u pobijanoj odluci.
- 259 Naime, kao prvo, stranke se slažu da intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem načelno može imati ekonomsku vrijednost. Kao drugo, također se slažu da je SMBV subjekt koji prži kavu koji je bio obvezan upotrebljavati intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem kako bi pržio svoju kavu. Kao treće, Komisija tvrdi da su povezane i nepovezane Starbucksove trgovine dužne kupiti prženu kavu od SMBV-a te je stoga SMBV također prodavač pržene kave.
- 260 U tom kontekstu, valja utvrditi da se Komisija pogrešno usredotočila svoju analizu na pretpostavku da se vrijednost intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem koristi samo kada se proizvodi prodaju krajnjim kupcima. Pitanje tko konačno snosi troškove povezane s kompenzacijom za vrijednost intelektualnog vlasništva upotrijebljenog za proizvodnju kave znatno se razlikuje od pitanja je li intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem bilo potrebno kako bi SMBV mogao proizvoditi prženu kavu u skladu s kriterijima koje zahtijevaju Starbucksove trgovine kojima on prodaje kavu za vlastiti račun.
- 261 U slučaju da SMBV prodaje kavu koju je pržio Starbucksovim trgovinama koje zahtijevaju da je kava pržena u skladu sa Starbucksovim specifikacijama, vjerojatno je da, kada ne bi imao pravo upotrebe, odnosno, prema terminologiji iz pobijane odluke, korištenja intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem, SMBV ne bi mogao proizvesti i dobiti prženu kavu u skladu sa Starbucksovim specifikacijama trgovinama istog naziva.
- 262 Valja zaključiti da, suprotno onomu što tvrdi Komisija, činjenica da SMBV plaća tantijemu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem nije posve ekonomski neopravdana. Naime, intelektualno vlasništvo bilo je potrebno da bi SMBV obavljao gospodarsku djelatnost, odnosno proizvodio prženu

kavu u skladu sa Starbucksovim specifikacijama. Iz toga proizlazi da SMBV itekako ostvaruje kapitalni dobitak od upotrebe intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem, bez kojeg prženu kavu zatim ne bi mogao preprodati Starbucksovim trgovinama.

- 263 K tomu, valja odbiti Komisijin argument prema kojem Starbucksove trgovine plaćaju tantijeme društvu Starbucks Coffee Emea koje već uključuju naknadu [*povjerljivo*]. S jedne strane, razmatranja u okviru ovog argumentacijskog niza u pobijanoj odluci ne sadržavaju nijedan element kojim bi se moglo potkrijepiti tu tvrdnju. S druge strane, okolnošću da Starbucksove trgovine plaćaju tantijemu društvu Starbucks Coffee Emea ne isključuje se da SMBV može prenijeti [*povjerljivo*] na cijene koje naplaćuje trgovinama. Usto, činjenicom da, prema Komisijinu mišljenju, Starbucksove trgovine plaćaju drugu tantijemu [*povjerljivo*] društvu Starbucks Coffee Emea, [*povjerljivo*], može se dodijeliti prednost, u najboljem slučaju, potonjem društvu, ali ne i SMBV-u.
- 264 Iz prethodno navedenog proizlazi da je Komisija u uvodnim izjavama 298. i 300. pobijane odluke pogrešno smatrala da se nepovezano proizvodno društvo koristi intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem samo kada prodaje svoje proizvode krajnjim kupcima. Naime, korištenje intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem nije ograničeno na situacije u kojima subjekt koji prži kavu stavlja svoju kavu na maloprodajno tržište krajnjim potrošačima, nego obuhvaća i situacije kao što je SMBV-ova situacija, u kojima subjekt koji prži kavu posluje kao prodavač na veleprodajnom tržištu. Suprotno tomu, sama prerada kave za račun naručitelja koji predviđa tehničke specifikacije za proizvodnju nije dovoljna kako bi se dokazalo korištenje takvim intelektualnim vlasništvom.
- 265 Stoga valja istaknuti da je Komisija počinila pogrešku time što je utvrdila da SMBV, kako je opisan u pobijanoj odluci, nije trebao plaćati tantijemu jer se nije koristio intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem izravno na tržištu.

2) Pitanje je li SMBV zabilježio gubitke od svojih djelatnosti prženja

- 266 Kraljevina Nizozemska i Starbucks osporavaju Komisijin argument, iznesen u uvodnim izjavama 314. do 317. pobijane odluke, prema kojem je SMBV od 2010. bilježio gubitke od svojih djelatnosti prženja, što je situacija u kojoj nije bilo moguće plaćati tantijemu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem. Kraljevina Nizozemska tvrdi da Komisija, među ostalim, nije dovoljno uzela u obzir činjenicu da su zrna koja je kupio SMBV treće strane također upotrebljavale u proizvodnji kave. Komisija je tako smatrala da se time dokazalo da metoda upotrijebljena za određivanje tantijeme kao varijable za prilagodbu, kako je odobrena STC-om, nije bila u skladu s načelom nepristrane transakcije.
- 267 Komisija odgovara da su, u skladu s informacijama koje je ona primila od Starbucksa tijekom upravnog postupka, nepovezani proizvođači preradili samo ograničeni dio pržene kave. Stoga je pravilno smatrala da su gotovo sva zrna koja je kupio SMBV bila preradena u okviru njegovih vlastitih djelatnosti proizvodnje kave.
- 268 U pobijanoj odluci Komisija je u biti utvrdila da je SMBV od 2010. bilježio gubitke od svojih djelatnosti prženja i da se isplata tantijema SMBV-a Alkiju djelomično financirala drugim SMBV-ovim djelatnostima a da nije postojala mogućnost ostvarivanja buduće dobiti od djelatnosti prženja. Prema Komisijinu mišljenju, djelatnošću prženja nije se ostvarila dostatna dobit kojom bi se omogućila isplata tantijeme. Usto, Komisija tvrdi da se „čini[lo]” da je tantijema koju je SMBV plaćao Alkiju za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem u unutargrupnom kontekstu služila samo za prebacivanje dobiti ostvarene SMBV-ovom funkcijom preprodaje na Alkija.
- 269 Najprije, valja utvrditi da se Komisijino rasuđivanje temelji na pretpostavci prema kojoj je potrebno ostvariti dobit od djelatnosti prženja kako bi bilo moguće platiti tantijemu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem. Međutim, Komisija ne dokazuje da se nizozemskim pravilima o oporezivanju

predviđalo da obveza plaćanja tantijeme ovisi o profitabilnosti predmetne djelatnosti. Usto, pitanje jesu li SMBV-ove djelatnosti prženja bile profitabilne nije povezano s pitanjem je li obveza plaćanja tantijeme kao što je ona u ovom slučaju mogla biti ekonomski opravdana.

- 270 U tom pogledu, najprije je važno napomenuti da Komisija tvrdi da djelatnošću prženja nije ostvareno dovoljno dobiti za razdoblje od 2010. To se utvrđenje stoga ne odnosi na cijelo razdoblje valjanosti STC-a (od 2007.).
- 271 Zatim, valja utvrditi da je, kao što je to navedeno u točkama 243. do 251. ove presude, u predmetnim okolnostima Komisija bila dužna suzdržati se od svakog ocjenjivanja koje se temelji na stanju koje je uslijedilo nakon sklapanja STC-a. Međutim, Komisija u pobijanoj odluci ne objašnjava kako su gubici koje je utvrdila u uvodnim izjavama 314. do 317. bili predviđivi u trenutku donošenja STC-a, iako su bili dio SMBV-ove situacije od 2010. Komisija stoga nije dokazala da se mogla osloniti na činjenicu da je SMBV od 2010. bilježio gubitke od svojih djelatnosti prženja.
- 272 Naposljetku, u svakom slučaju, s obzirom na to da Starbucks tvrdi da su SMBV-ove djelatnosti prženja uvijek bile profitabilne, valja podsjetiti da je Komisija svoju analizu provela na temelju usporedbe prihoda koje su ostvarile Starbucksove trgovine s kupovnom vrijednosti zrna zelene kave koja je SMBV kupio od STC-a. Međutim, u okviru trećeg argumentacijskog niza Komisija upravo tvrdi da su se cijene zrna zelene kave od 2010. previše povećale. Stoga već iz Komisijinih argumenata u pobijanoj odluci proizlazi da su troškovi zelene kave bili znatno precijenjeni i da stoga gubici koje je utvrdila u pobijanoj odluci nisu postojali, barem ne u omjerima kako su utvrđeni u uvodnim izjavama 314. do 317. pobijane odluke.
- 273 Ta su utvrđenja dovoljna kako bi se odbio Komisijin argument prema kojem SMBV nije mogao plaćati tantijemu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem jer je bilježio gubitke od svojih djelatnosti prženja.
- 274 U svakom slučaju, Starbucks tvrdi da je Komisijin izračun bio pogrešan jer nije uzeta u obzir činjenica da znatnu količinu ukupne kupljene zelene kave nije pržio SMBV. Komisija ističe da je taj argument nedopušten jer je ta informacija nova i proturječna u odnosu na informacije prosljeđene tijekom upravnog postupka.
- 275 U tom pogledu, valja utvrditi da Komisija priznaje, u bilješci 155. pobijane odluke i u svojim pismenima, da se na temelju informacija koje je Starbucks priopćio tijekom upravnog postupka može zaključiti da je gotovo svu zelenu kavu koju je kupio SMBV, osim „male količine” koja je isporučena trećim stranama, također pržio SMBV. U tom kontekstu, Komisija se poziva na dopis Starbucksovih korespondenata koji joj je upućen 23. rujna 2015. Međutim, iz navedenog dopisa proizlazi da je predmetna treća strana imala ugovor o pružanju usluga proizvodnje s grupacijom Starbucks koji se „pretežno” (*predominantly*) odnosio na proizvodnju proizvoda koji nisu pržena kava, „ali i na prženje same zelene kave (iako je riječ o malim količinama)”. Upućivanje na „male količine” podrazumijeva da je predmetna treća strana proizvela malu količinu pržene kave u odnosu na svoju proizvodnju proizvoda koji nisu kava u prahu, ali ne podrazumijeva da je proizvela zanemarive količine pržene kave. Komisija je stoga tijekom upravnog postupka bila obaviještena da dio zelene kave koju je kupio SMBV on nije sam pržio. Prigovor koji je Komisija istaknula u pogledu dopuštenosti Starbucksova argumenta i koji se temelji na tome da se taj argument zasniva na informacijama koje joj nisu bile priopćene tijekom upravnog postupka stoga nije činjenično utemeljen i treba ga odbiti.
- 276 Što se tiče osnovanosti Starbucksova argumenta prema kojem je Komisija uzela u obzir sve iznose koji odgovaraju zelenoj kavi koju je kupio SMBV kao troškove u svojem izračunu, iako znatnu količinu ukupne kupljene zelene kave nije pržio SMBV, valja utvrditi da Komisija tvrdi da Starbucks u dokumentima prosljeđenima 29. svibnja 2015. nije naveo da su znatan dio zrna zelene kave pržile treće strane. Međutim, kao što to Starbucks pravilno tvrdi, odgovor na pitanje 2. u dopisu Starbucksovih korespondenata od 29. svibnja 2015. na koji Komisija upućuje u svojim pismenima odnosio se na

raspodjelu SMBV-ovih prihoda u različite funkcije, a ne na raspodjelu njegovih troškova u te funkcije. Iz toga slijedi da odgovori Starbucksovih korespondenata na kojima je Komisija, u svojim pismenima, temeljila svoje utvrđenje prema kojem je SMBV-ova funkcija prženja bilježila gubitke od 2010. nisu bili dovoljni da bi Komisija mogla izvesti taj zaključak.

- 277 Usto, kao što je izneseno u točki 275. ove presude, u trenutku donošenja pobijane odluke, Komisija je već raspolagala informacijama koje su upućivale na to da je pogrešan njezin izračun, iznesen u uvodnoj izjavi 314. pobijane odluke, u okviru kojeg su prihodi ostvareni prženjem umanjeni za cijenu koju je SMBV platio SCTC-u za zrna zelene kave.
- 278 Iz toga proizlazi da Komisija nije dokazala da je SMBV od 2010. bilježio gubitke od svojih djelatnosti prženja, što je situacija u kojoj nije bilo moguće plaćati tantijemu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem.

f) Usporedba s ugovorima o prženju koje je Starbucks sklopio s trećim stranama i usporedba sa sličnim dogovorima o licenci „na tržištu”

- 279 Trećim argumentom iznesenim u pobijanoj odluci (vidjeti točku 229. ove presude), Komisija je u biti htjela objasniti da se ugovorima o proizvodnji koje je Starbucks sklopio s trećim stranama, kao i određenim ugovorima sklopljenima između Starbucksovih konkurenata i trećih strana koje prže kavu ne predviđa nikakva tantijema za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem (uvodne izjave 291. do 309. pobijane odluke).
- 280 U tom kontekstu, Komisija je u uvodnoj izjavi 309. pobijane odluke objasnila da se na temelju analize sa stajališta transfernih cijena koja se odnosi na vrijednost po tržišnim uvjetima tantijeme koju je SMBV plaćao Alkiju za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem moglo zaključiti da se, u okviru tog specifičnog odnosa, nikakva tantijema nije mogla plaćati za to intelektualno vlasništvo. Ona je to utvrđenje temeljila, s jedne strane, na analizi ugovora o proizvodnji koje je Starbucks sklopio s trećim stranama i, s druge strane, na usporedbi s ugovorima sklopljenima između Starbucksovih konkurenata i trećih strana koje prže kavu. Iz uvodnih izjava 291. i 299. pobijane odluke osobito proizlazi da je Komisija željela odrediti razinu tantijeme po tržišnim uvjetima između SMBV-a i Alkija.
- 281 Kraljevina Nizozemska i Starbucks u biti se ne slažu s Komisijom u pogledu pitanja jesu li ugovori koje je Starbucks sklopio s nepovezanim subjektima koji prže kavu, kao i s proizvođačima proizvoda dobivenih od kave, na kojima se temelji Komisijina usporedba, bili relevantni za provedbu usporedbe s ugovornim sporazumima između Alkija i SMBV-a, u skladu s metodom CUP.
- 282 U biti, što se tiče toga podrazumijevaju li ugovori o proizvodnji koje je Starbucks sklopio s trećim stranama da je tantijema trebala biti nula, Kraljevina Nizozemska i Starbucks tvrde sljedeće:
- ugovori sklopljeni između Starbucksa i nepovezanih subjekata koji prže kavu, kao i proizvođača proizvoda dobivenih od kave na kojima se temelji pobijana odluka nisu se mogli upotrijebiti u usporedbi s ugovornim sporazumima između Alkija i SMBV-a, koja se temelji na metodi CUP;
 - Komisijina analiza tantijema temelji se gotovo isključivo na dokazima koji nisu bili dostupni u travnju 2008.;
 - većina ugovora koje je Komisija upotrijebila u usporedbi transakcija odnosila se na konkretne proizvode dobivene od kave koji nisu pržena zrna kave;
 - Alkijeva naknada bila je neodvojivo povezana s kupnjom zrna zelene kave od SCTC-a, ali nijedna od transakcija iz ugovora koje je Komisija upotrijebila u usporedbi nije bila na taj način neodvojivo povezana s drugom transakcijom;

- svi nepovezani proizvođači, koji se navode u pobijanoj odluci, koji su, poput SMBV-a, dobavljali proizvode od kave pod Starbucksovim žigom trgovinama ili preprodavačima, plaćali su znatne tantijeme u zamjenu za upotrebu Starbucksova intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem kave.
- 283 Što se tiče ugovora o proizvodnji koje je Starbucks sklopio s trećim stranama, Komisija je u prvoj fazi, u uvodnim izjavama 291. do 298. pobijane odluke, ispitala jesu li ugovori o prženju koje je grupacija Starbucks sklopila s deset trećih poduzetnika bili izravne usporedive vrijednosti za određivanje iznosa tantijeme koju SMBV treba isplatiti Alkiju. U tom pogledu, Komisija je svoje ispitivanje temeljila na točki 1.36. Smjernica OECD-a u verziji iz 2010., u kojima se, za potrebe analize usporedivosti nadziranih transakcija poduzetnika koji je porezni obveznik i usporedivih transakcija na slobodnom tržištu, navodi pet čimbenika usporedivosti koji uključuju značajke prenesene imovine ili usluga, funkcije koje strane obavljaju, uvjete ugovora, gospodarske okolnosti strana te poslovne strategije koje strane žele ostvariti. Komisija je također, u bilješci 147. pobijane odluke, uputila na točku 1.17. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. Iz te točke proizlazi da, u svrhu analize usporedivosti, značajke koje mogu biti važne jesu značajke prenesene imovine ili usluga, funkcije koje strane obavljaju, uvjete ugovora, gospodarske okolnosti svake od strana te poslovne strategije koje strane žele ostvariti.
- 284 U drugoj fazi, u uvodnim izjavama 299. do 304. pobijane odluke, Komisija je utvrdila da se, na temelju tih deset nenadziranih transakcija, iznos tantijeme po tržišnim uvjetima između SMBV-a i Alkija može odrediti upotrebom metode CUP.
- 285 Konkretnije, kao prvo, kako bi odredila iznos tantijeme primjenom metode CUP Komisija je usporedila isplate tantijeme koje je SMBV provodio u korist Alkija s isplatama koje su treće strane provodile u korist drugih društava koja su dio grupacije Starbucks u usporedivim nenadziranim transakcijama koje su provedene u usporedivim okolnostima na slobodnom tržištu. Kao drugo, Komisija je analizirala ugovore koje je grupacija Starbucks sklopila s nepovezanim proizvodnim društvom 1, kao i s poduzetnicima koji su u uvodnoj izjavi 300. verzije pobijane odluke objavljene u *Službenom listu Europske unije* navedeni kao „nepovezana proizvodna društva 2, 3, 4, 8, 9 i 10” (u daljnjem tekstu, redom: nepovezano proizvodno društvo 2, nepovezano proizvodno društvo 3, nepovezano proizvodno društvo 4, nepovezano proizvodno društvo 8, nepovezano proizvodno društvo 9 i nepovezano proizvodno društvo 10). Tako je utvrdila da navedene treće strane u skladu s njihovim ugovorima o licenciranju s grupacijom Starbucks nisu plaćale tantijeme ako se nisu koristile intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem izravno na tržištu. Kao treće, Komisija je utvrdila, što se tiče odnosa između grupacije Starbucks i poduzetnika koji su u uvodnoj izjavi 303. verzije pobijane odluke objavljene u *Službenom listu Europske unije* navedeni kao „nepovezana proizvodna društva 5, 6 i 7” (u daljnjem tekstu, redom: nepovezano proizvodno društvo 5, nepovezano proizvodno društvo 6 i nepovezano proizvodno društvo 7), da je isplata tantijeme bila sadržana samo u ugovorima o licenciranju žiga i tehnologije koje je društvo Starbucks sklopilo s tim trećim stranama.
- 286 U trećoj fazi, Komisija je utvrdila, u uvodnoj izjavi 309. pobijane odluke, da se u ugovorima o prženju koje je grupacija Starbucks sklopila s deset trećih poduzetnika nije tražila isplata tantijeme za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem. Komisija je stoga zaključila da se u specifičnom odnosu između SMBV-a i Alkija ne bi trebala plaćati tantijema za to intelektualno vlasništvo.
- 287 Budući da u ovoj fazi nije potrebno ispitati je li Komisijin odabir elemenata relevantnih za analizu usporedivosti, odnosno značajke prenesene imovine ili usluga, funkcije koje strane obavljaju, uvjete ugovora, gospodarske okolnosti svake od strana te poslovne strategije koje strane žele ostvariti, zahvaćen pogreškom, valja utvrditi da postoji nekoliko elemenata u kontekstu te analize koji se protive usporedivosti, s jedne strane, odnosa između grupacije Starbucks i trećih strana i, s druge strane, odnosa između SMBV-a i Alkija. Ti su elementi izneseni u točkama 288. do 345. ove presude.

1) Ugovori koji su sklopljeni nakon STC-a

288 Valja napomenuti da je sedam od deset ugovora koje je ispitala Komisija, odnosno ugovori s nepovezanim proizvodnim društvima 1, 3, 4, 7, 8, 9 i 10, sklopljeno nakon sklapanja STC-a. Budući da Komisija ne objašnjava kako su ti ugovori bili dostupni ili razumno predvidivi u trenutku sklapanja STC-a, svoju analizu STC-a nije mogla, iz razloga iznesenih u točkama 243. do 251. ove presude, temeljiti na elementima koji su nastali nakon njegova sklapanja. Stoga tih sedam ugovora valja isključiti iz analize usporedbe.

2) Ugovori sklopljeni s poduzetnicima koji ne prže kavu

289 Kao što je izneseno u točkama 232. do 236. ove presude, SMBV je subjekt koji prži zelenu kavu i koji plaća Alkiju tantijemu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem.

290 U uvodnoj izjavi 295. pobijane odluke, Komisija je priznala da, od deset trećih poduzetnika koji su sklopili ugovor s grupacijom Starbucks, neki od njih nisu pržili kavu. Međutim, općepoznato je da poduzetnik koji ne prži kavu ne plaća tantijemu grupaciji Starbucks za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem u svrhu proizvodnje pržene kave.

291 Usto, Komisija u pobijanoj odluci nije dostavila elemente koji upućuju na to da su ugovori u okviru kojih treće strane nisu proizvodile prženu kavu bili usporedivi s ugovorom sklopljenim između SMBV-a i Alkija. Točno je da to utvrđenje ne isključuje da je Komisija svoju analizu mogla temeljiti na transakcijama poduzetnika koji nije obavljao posve jednake funkcije kao SMBV ili koji se nalazio u različitoj činjeničnoj situaciji. U tom bi slučaju ona bila dužna opravdati takav odabir i objasniti prilagodbe koje će uvesti u svoju analizu kako bi uzela u obzir razlike među poduzetnicima.

292 Stoga se ugovor koji je sklopljen s poduzetnikom koji nije bio subjekt koji prži kavu nije mogao upotrijebiti u predmetnom slučaju, bez izmjena ili prilagodbi, u svrhu analize usporedbe kako bi se dokazalo da je razina tantijeme koju je SMBV plaćao Alkiju trebala biti nula.

293 U tom pogledu, ugovori sklopljeni s nepovezanim proizvodnim društvima 5, 6 i 7 nisu se odnosili, prema opisu u pobijanoj odluci, na prženje zelene kave. Budući da, u kontekstu predmetnih ugovora, nepovezana proizvodna društva 5, 6 i 7 nisu obavljala funkciju subjekta koji prži kavu, valja zaključiti da se ugovori sklopljeni s navedenim društvima u ovom slučaju nisu mogli upotrijebiti u analizi usporedbe.

3) Ugovori s poduzetnicima koji nisu prodavali prženu kavu trgovinama ili potrošačima

294 Kao što je izneseno u točki 235. ove presude, zalihe koje je SMBV kupio od SCTC-a i koje je prodao trgovinama iskazane su u SMBV-ovoj bilanci jer je potonje društvo subjekt zadužen za ugovaranje i fakturiranje s trgovinama. Iz toga slijedi da je SMBV postao vlasnik zaliha zelene kave koju je pržio i prodao trgovinama. Međutim, treba utvrditi da, iako je SMBV bio samostalni poduzetnik, on nije mogao proizvesti svoju kavu u skladu sa specifikacijama grupacije Starbucks bez prava upotrebe intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem. Stoga ne bi mogao proizvesti svoju prženu kavu bez plaćanja tantijeme.

295 Suprotno tomu, kao što je izneseno u točki 236. ove presude, pružatelj usluga proizvodnje ili opskrbljivač prerađuje sirovine ili poluproizvode za naručitelja. Prema tome, intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem za njega je samo tehnička specifikacija za koju naručitelju ne plaća tantijemu.

296 U tom pogledu, kao prvo, valja napomenuti da, u odgovoru na tužbu u predmetu T-636/16, Komisija tvrdi da su, što se tiče njihova ugovornog odnosa s grupacijom Starbucks, neovisna proizvodna društva 1, 8 i 9 poslovala u okviru ugovora o pružanju usluga proizvodnje i da su uglavnom proizvođila

proizvode kao što je aromatizirana kava, prah za proizvod od kave registriran pod žigom ili instant kava. Prema Komisijinu mišljenju, nepovezana proizvodna društva 1, 8 i 9 nisu postala vlasnici Starbucksovih sastojaka. Usto, Komisija priznaje da se ugovori s nepovezanim proizvodnim društvima 1, 8 i 9 razlikuju od ugovora o prženju kave između SMBV-a i Alkija.

- 297 Kao drugo, što se tiče ugovora sklopljenog između grupacije Starbucks i nepovezanog proizvodnog društva 4, Komisija je u uvodnoj izjavi 148. trećoj alineji pobijane odluke pojasnila da se njime podugovaralo prženje kave. U tom pogledu, Starbucks tvrdi da nepovezano proizvodno društvo 4 kupuje zelenu kavu od grupacije Starbucks, zatim je prži u skladu s krivuljama prženja i receptima za miješanje zrna koje je pružila ta grupacija. Zatim svu svoju prženu kavu prodaje društvu kćeri koje je u potpunom vlasništvu grupacije Starbucks, koje preprodaje prženu kavu trgovinama.
- 298 Iz tog opisa proizlazi da nepovezano proizvodno društvo 4 nije prodavalo trgovinama kavu koju je pržilo. Samo je prženu kavu, kao opskrbljivač, isporučivao poduzetniku grupacije Starbucks koji se bavio prodajom te kave. U tim okolnostima, intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem bila je samo tehnička specifikacija za proizvodnju. Stoga, činjenica da nepovezano proizvodno društvo 4 nije grupaciji Starbucks plaćalo tantijemu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem ne podrazumijeva da SMBV nije trebao plaćati tantijemu Alkiju.
- 299 Kao treće, što se tiče nepovezanog proizvodnog društva 10, Komisija objašnjava u svojim pismenima u predmetu T-636/16 da je to društvo proizvodilo i pržilo zrna zelene kave, koje je izravno kupilo od dobavljača zelene kave, te je sve proizvode od kave pod žigom Starbucks prodavalo samo jednom subjektu grupacije Starbucks koji se bavio njihovom prodajom.
- 300 Iz tog opisa proizlazi da nepovezano proizvodno društvo 10 stoga nije prodavalo svoju prženu kavu trgovinama, nego društvu grupacije Starbucks koje se bavilo njezinom prodajom. U tim okolnostima, intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem bila je samo tehnička specifikacija za proizvodnju. Stoga nije uopće iznenađujuće da to društvo nije grupaciji Starbucks plaćao tantijemu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem.
- 301 Komisija odgovara da nepovezana proizvodna društva 4 i 10, kao i SMBV izrađuju proizvode od kave za koje oni nisu neovisni dobavljači na tržištu i da su oni stoga u usporedivim situacijama. Međutim, taj argument nije uvjerljiv. Naime, valja podsjetiti da, kako bi se utvrdilo je li SMBV primio prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, valja usporediti SMBV-ovu situaciju, u skladu s predmetnom mjerom, sa situacijom usporedivog poduzetnika koji samostalno obavlja svoje djelatnosti u uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja (vidjeti točke 148. i 149. ove presude). Predmet usporedbe u okviru takve analize stoga je samostalni poduzetnik na tržištu u SMBV-ovoj situaciji, odnosno poduzetnik koji prži kavu te je prodaje trgovinama.
- 302 S obzirom na te razlike između SMBV-ove situacije i situacije nepovezanih proizvodnih društava 1, 4, 8, 9 i 10 i na to da ne postoje dodatni elementi koji bi uputili na to da je ipak postojala usporedivost između predmetnih ugovora, stoga valja odbiti analizu usporedivosti ugovora sklopljenih između grupacije Starbucks i navedenih poduzetnika.

4) Ugovori koji se odnose na proizvode koji nisu pržena kava

- 303 U uvodnoj izjavi 295. pobijane odluke, Komisija je priznala da su se, od deset trećih poduzetnika koji su sklopili ugovor s grupacijom Starbucks, neki od njih bavili proizvodnjom napitaka spremnih za trenutačnu konzumaciju ili drugih proizvoda i sastojaka za pripremu pića i da stoga nije svih deset trećih poduzetnika proizvodilo prženu kavu. U skladu s istom uvodnom izjavom, ugovori koji su se odnosili na prženje zelene kave bili su sklopljeni s nepovezanim proizvodnim društvima 2, 3, 4 i 10.

- 304 Kao što je izneseno u točki 296. ove presude, Komisija je priznala da su, što se tiče njihova ugovornog odnosa s grupacijom Starbucks, nepovezana proizvodna društva 1, 8 i 9 uglavnom proizvođača proizvode kao što su aromatizirana kava, prah za proizvod od kave registriran pod žigom ili instant kava. Usto, Komisija priznaje da se ugovori s nepovezanim proizvodnim društvima 1, 8 i 9 razlikuju, u tom pogledu, od ugovora o prženju kave između SMBV-a i Alkija.
- 305 Jednako tako, valja podsjetiti da Komisija tvrdi, u odgovoru na tužbu u predmetu T-636/16, da se njezina ocjena ugovorâ s trećim stranama načelno ne temelji na ugovorima sklopljenima s nepovezanim proizvodnim društvima 5, 6 i 7 zbog razlika između licenciranog znanja i iskustva, odnosno intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem, u odnosu na znanje i iskustvo u vezi s proizvodnjom napitaka spremnih za trenutačnu konzumaciju, i položaja tih društava u opskrbnom lancu, odnosno činjenice da SMBV prži zrna kave, zatim ih preprodaje distributerima ili trećim proizvođačima, iako nepovezana proizvodna društva 5, 6 i 7 izrađuju proizvode od kave koje prodaju izravno svojim kupcima, u ovom slučaju uglavnom supermarketima.
- 306 Međutim, što se tiče ugovornih odnosa između grupacije Starbucks i nepovezanih proizvodnih društava 1, 5, 6, 7, 8 i 9, valja napomenuti da, u pobijanoj odluci, Komisija ne iznosi elemente koji bi uputili na to da su ugovori u okviru kojih treća strana ne proizvodi prženu kavu radi prodaje povezanim ili nepovezanim trgovinama grupacije Starbucks usporedivi s ugovorom sklopljenim između SMBV-a i Alkija. Naime, iz uvodnih izjava 298. i 300. pobijane odluke proizlazi da je, u okviru usporedbe tantijeme koju je SMBV plaćao Alkiju i tantijema predviđenih, ovisno o slučaju, u deset ugovora sklopljenih između grupacije Starbucks i trećih strana, Komisija smatrala da je relevantan element za usporedivost bilo pitanje je li se treća strana izravno koristila intelektualnim vlasništvom na tržištu tako da je prodavala proizvode krajnjim kupcima.
- 307 Međutim, nepovezana proizvodna društva 1, 5, 6, 7, 8 i 9 nisu obavljala, prema Komisijinu mišljenju, funkciju prženja koja se odnosila na isti proizvod kao i SMBV-ova funkcija prženja kave. Komisija stoga nije uspjela dokazati da su ti ugovori bili dovoljno usporedivi s ugovorom o prženju sklopljenim između SMBV-a i Alkija.
- 308 Prema tome, u ovom slučaju, iz tog razloga, ugovore između grupacije Starbucks i nepovezanih proizvodnih društava 1, 5, 6, 7, 8 i 9 također treba isključiti iz analize usporedbe.

5) Ugovor kojim se predviđa plaćanje tantijeme za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem

- 309 Što se tiče ugovora sklopljenog između grupacije Starbucks i nepovezanog proizvodnog društva 3, Komisija je tvrdila, u uvodnoj izjavi 148. drugoj alineji pobijane odluke, da je, u okviru ugovora o licenciranju prženja, nepovezano proizvodno društvo 3 pružalo usluge prženja kave. Kava se prodavala grupaciji Starbucks, kao i zajedničkom pothvatu, koji je bio u vlasništvu nepovezanog proizvodnog društva 3 i grupacije Starbucks (u daljnjem tekstu: zajednički pothvat) i koji je upravljao Starbucksovima trgovinama u jednoj zemlji izvan Unije. Nepovezano proizvodno društvo 3 plaćalo je Starbucksu tantijemu za prženje kave, čiji je iznos bio fiksna, za određenu količinu proizvedene zelene kave i prodane zajedničkom pothvatu.
- 310 U uvodnoj izjavi 301. pobijane odluke, Komisija je dodala da je nepovezano proizvodno društvo 3 plaćalo tantijemu grupaciji Starbucks samo kada je prodalo svoju proizvodnju zajedničkom pothvatu. U tom slučaju, prema Komisijinu mišljenju, nepovezano proizvodno društvo 3 „izravno [se] koristi[lo] [intelektualnim vlasništvom] u vezi s prženjem na tržištu putem povezanu stranu” tako da se „st[ekao] dojam” da isplata tantijeme pokriva distribuciju proizvoda koji nose žig Starbucks zajedničkog pothvata trećim stranama. Taj zaključak potvrđuje se činjenicom da kada je nepovezano proizvodno društvo 3 preprodalo prženu kavu grupaciji Starbucks umjesto zajedničkom pothvatu, a grupacija Starbucks osiguravala je distribuciju i upotrebu žiga na tržištu, nepovezano proizvodno društvo 3 nije plaćalo Starbucksu tantijemu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem.

- 311 U tom pogledu, treba utvrditi da se Komisija i Starbucks slažu da, kada nepovezano proizvodno društvo 3 prodaje svoja pržena zrna zajedničkom pothvatu za određeno područje, ono grupaciji Starbucks plaća licencijsku naknadu za prženje u fiksnom iznosu po količini pržene i pakirane kave te da, kada prodaje svoja pržena zrna Starbucksu [*povjerljivo*], ne plaća nikakvu licencijsku naknadu za prženje.
- 312 To utvrđenje jasno proturječi Komisijinoj tvrdnji prema kojoj nepovezano proizvodno društvo 3 prema svojem ugovoru o licenciranju sklopljenom s grupacijom Starbucks nije plaćalo tantijemu ako se nije koristilo intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem izravno na tržištu kod krajnjih potrošača. Kao što to Starbucks pravilno tvrdi, obveza nepovezanog proizvodnog društva 3 da plaća tantijemu temelji se samo na njegovim prodajama pržene kave trgovinama na određenom području, neovisno o tome distribuiraju li trgovine prženu kavu krajnjem kupcu.
- 313 U tom kontekstu, Komisija tvrdi da postoji razlika između situacije nepovezanog proizvodnog društva 3 i SMBV-ove situacije, koja se temelji na činjenici da nepovezano proizvodno društvo 3 i Starbucksove trgovine na predmetnom području kontrolira isti subjekt, odnosno društvo majka nepovezanog proizvodnog društva 3. Komisija dodaje da se „čini” da je nepovezano proizvodno društvo 3 platilo tantijemu za račun zajedničkog pothvata, a ne na temelju naknade kako bi nepovezano proizvodno društvo 3 upotrebljavalo intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem.
- 314 Međutim, najprije, valja utvrditi da je, kao što je izneseno u točkama 194. do 196. ove presude, načelno na Komisiji da u pobijanoj odluci podnese dokaz o postojanju potpore.
- 315 Ta obveza nije ispunjena ako Komisija isključivo iznosi utvrđenja *prima facie*, kao u ovom slučaju, kada samo utvrđuje da se „stječe dojam” da isplata tantijeme pokriva distribuciju proizvoda koji nose žig Starbucks zajedničkog pothvata trećim stranama ili da se „čini” da je tantijema plaćena za račun zajedničkog pothvata.
- 316 Zatim, valja napomenuti da se razlikom između SMBV-ove situacije i situacije nepovezanog proizvodnog društva 3 koju je Komisija utvrdila, odnosno činjenicom da je nepovezano proizvodno društvo 3 prodalo svoju prženu kavu putem zajedničkog pothvata Starbucksovim trgovinama prisutnima na predmetnom području, ne dovodi u pitanje činjenica da je nepovezano proizvodno društvo 3 licencijsku naknadu za prženje, u fiksnom iznosu po količini pržene i pakirane kave, plaćalo grupaciji Starbucks. [*povjerljivo*]
- 317 Naposljetku, sama Komisija u svojim pismenima tvrdi da, s obzirom na to da su nepovezano proizvodno društvo 3 i zajednički pothvat bili povezane strane, nije moguće utvrditi izravnu usporedbu s odnosom između SMBV-a i Starbucksovim trgovinama u regiji EMEA. Tim se utvrđenjem dodatno oslabljuje Komisijina tvrdnja prema kojoj su ugovorni odnosi između nepovezanog proizvodnog društva 3 i grupacije Starbucks bili usporedivi s ugovornim odnosima između SMBV-a i Alkija te se na temelju njih moglo zaključiti da je tantijema trebala biti nula.
- 318 Ukratko, iz prethodno navedenog proizlazi da je, suprotno onomu što je Komisija tvrdila u svojoj pobijanoj odluci, nepovezano proizvodno društvo 3 bilo subjekt koji prži kavu i koji je grupaciji Starbucks plaćao tantijemu za upotrebu intelektualnog vlasništva za prženje.
- 319 Stoga, iz razloga iznesenih u točkama 289. do 318. ove presude, valja utvrditi da Komisija nije uspjela dokazati da se na temelju usporedbe, s jedne strane, ugovornih odnosa između Alkija i SMBV-a i, s druge strane, ugovornih odnosa između grupacije Starbucks i nepovezanih proizvodnih društava 1 i 3 do 10 moglo zaključiti da je razina tantijeme koju je SMBV plaćao Alkiju trebala iznositi nula.

6) Ugovor sklopljen s nepovezanim proizvodnim društvom 2

- 320 Iz uvodne izjave 148. prve alineje pobijane odluke proizlazi da je grupacija Starbucks sklopila dvije vrste ugovora s nepovezanim proizvodnim društvom 2 za podugovaranje prženja kave koji su bili izmijenjeni u nekoliko navrata. S jedne strane, na temelju ugovora o licenciranju tehnologije sklopljenog prije 2008., društvo grupacije Starbucks dodijelilo je neisključivu licenciju nepovezanom proizvodnom društvu 2 za upotrebu, među ostalim, Starbucksove tehnologije te znanja i iskustva za proizvodnju i prodaju pržene kave odabranim trećim stranama s kojima je Starbucks sklopio ugovore o opskrbi, odnosno, u biti, nepovezanom proizvodnom društvu 5. Zauzvrat, nepovezano proizvodno društvo 2 obvezalo se obavljati usluge na način da pržena kava bude visoke kvalitete. U tu se svrhu nepovezano proizvodno društvo 2 obvezalo, među ostalim, poštovati određene standarde osiguranja kvaliteta koje je donio Starbucks. Ugovorom o licenciranju tehnologije bilo je utvrđeno da nepovezano proizvodno društvo 2 nije trebalo platiti nikakvu naknadu za licenciju. S druge strane, ugovorom o opskrbi zelenom kavom bilo je utvrđeno da je nepovezano proizvodno društvo 2 imalo obvezu kupovanja zrna zelene kave isključivo od grupacije Starbucks za fiksnu naknadu za određenu količinu. Ugovor o licenciranju tehnologije i ugovor o opskrbi bili su sklopljeni s dvama različitim subjektima unutar grupacije Starbucks.
- 321 U uvodnim izjavama 300. i 302. pobijane odluke, Komisija je dodala da nepovezano proizvodno društvo 2 prema svojem ugovoru o licenciranju sklopljenom s grupacijom Starbucks nije plaćalo tantijemu ako se nije koristilo intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem izravno na tržištu tako da je prodavalo proizvode krajnjim kupcima. Međutim, valja utvrditi da iz opisa iznesenog u uvodnoj izjavi 148. pobijane odluke proizlazi da nepovezano proizvodno društvo 2 nije prodavalo svoju prženu kavu krajnjim potrošačima.
- 322 Što se tiče pitanja je li se nepovezano proizvodno društvo 2 nalazilo u situaciji koja je usporediva sa SMBV-ovom situacijom, treba utvrditi da je ugovorni sporazum između nepovezanog proizvodnog društva 2 i grupacije Starbucks usko povezan s ugovornim sporazumom sklopljenim između nepovezanog proizvodnog društva 5 i grupacije Starbucks. Naime, nekoliko godina prije sklapanja STC-a, nepovezano proizvodno društvo 5 i SMBV sklopili su ugovor o opskrbi kojim je grupacija Starbucks preuzela obvezu opskrbe nepovezanog proizvodnog društva 5 prženim zrnima kave, koncentratom i drugim sastojcima kave.
- 323 Kasnije, ali prije sklapanja STC-a, nepovezano proizvodno društvo 5 i SMBV sklopili su ugovor o ovlaštenju [*povjerljivo*] kojem je nepovezano proizvodno društvo 2 pristupilo istog dana. [*povjerljivo*]
- 324 [*povjerljivo*]
- 325 [*povjerljivo*]
- 326 Iz tih odredbi proizlazi da je uloga nepovezanog proizvodnog društva 2 bila različita od SMBV-ove uloge, koji je, prema Komisijinu mišljenju, bio subjekt koji prži kavu te je također prodavao prženu kavu Starbucksovim trgovinama. Naime, u skladu s ugovorom o ovlaštenju, nepovezano proizvodno društvo 2 opskrbilo je nepovezano proizvodno društvo 5 kako bi grupacija Starbucks mogla ispuniti svoje ugovorne obveze prema potonjem društvu, kako proizlaze iz ugovora o opskrbi.
- 327 U tom kontekstu, valja podsjetiti da je Komisija u pobijanoj odluci klasificirala ugovorni sporazum između grupacije Starbucks i nepovezanog proizvodnog društva 2 kao podizvođački ugovor (vidjeti točku 320. ove presude). Međutim, kao što je izneseno u točki 236. ove presude, takav podizvođač samo obavlja prženje u skladu s uputama naručitelja kako bi ispunito ugovornu obvezu koju ima u pogledu isporuke pržene kave. U tim okolnostima, subjekt koji prži kavu samo slijedi naručiteljeve tehničke zahtjeve.

- 328 Međutim, treba utvrditi da Komisija u pobijanoj odluci ne iznosi dovoljne elemente koji bi uputili na to da je takav podizvođački ugovor usporediv s ugovorom sklopljenim između SMBV-a i Alkija za potrebe određivanja razine tantijeme.
- 329 U svakom slučaju, čak i da su, za potrebe određivanja razine tantijeme, ugovorni sporazumi između grupacije Starbucks i nepovezanog proizvodnog društva 2 bili usporedivi s ugovornim sporazumima sklopljenima između SMBV-a i Alkija, Komisija je u uvodnoj izjavi 302. pobijane odluke samo odbila Starbucksov argument prema kojem je viši dodatak na troškove zrna zelene kave koji je nepovezano proizvodno društvo 2 plaćalo grupaciji Starbucks činio „pokrivenu” naknadu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem. U tom kontekstu, s jedne strane, tvrdila je da se „čini” da je dodatak u potpunosti prenesen na nepovezano proizvodno društvo 5. S druge strane, „n[isu] postoj[al]e naznake da se bilo kakav dodatak na kupovnu cijenu ne bi izravno prenio na [nepovezano proizvodno društvo 5] ili da ne bi na neki drugi način utjecao na trgovačke uvjete između [nepovezanog proizvodnog društva 5] i [nepovezanog proizvodnog društva 2] s obzirom na to da taj ugovorni sporazum nije bio sklopljen nezavisno od ugovornog sporazuma između [grupacije] Starbucks i [nepovezanog proizvodnog društva 5]”.
- 330 Međutim, razmatranjima iznesenima u uvodnoj izjavi 302. pobijane odluke nipošto se ne mijenja utvrđenje prema kojem „podugovarateljski” položaj nepovezanog proizvodnog društva 2 nije dovoljan kako bi se zaključilo da SMBV, kao prodavatelj svoje pržene kave, nije trebao plaćati nikakvu tantijemu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem.
- 331 Usto, što se tiče pitanja je li viši dodatak na troškove zrna zelene kave koji je nepovezano proizvodno društvo 2 plaćalo grupaciji Starbucks činio naknadu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem, valja napomenuti da je Komisijin argument prema kojem se „čini” da je viši dodatak na troškove zrna zelene kave koji je plaćalo nepovezano proizvodno društvo 2 prenesen na nepovezano proizvodno društvo 5 špekulativan i da se njime samim po sebi ne isključuje da je nepovezano proizvodno društvo 2 grupaciji Starbucks stvarno plaćalo naknadu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem.
- 332 Suprotno tomu, nekoliko elemenata upućuje na to da postoje dvojbe u pogledu Komisijina argumenta prema kojem u ovom slučaju nepovezano proizvodno društvo 2 grupaciji Starbucks nije plaćalo nikakvu naknadu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem.
- 333 Kao prvo, najprije valja utvrditi da se čini da je razina cijene zrna zelene kave koje je dobavljaio SMBV, koju je nepovezano proizvodno društvo 2 plaćalo grupaciji Starbucks, visoka s obzirom na brojke koje Starbucks navodi u bilješci 189. tužbe u predmetu T-636/16. Komisija ne osporava te brojke. Uostalom, u uvodnoj izjavi 302. pobijane odluke, Komisija nije osporavala tvrdnju Starbucksovih korespondenata prema kojoj je navedena cijena bila visoka.
- 334 Kao drugo, Komisija tvrdi da je u pobijanoj odluci utvrdila da se u ugovoru o licenciranju tehnologije pojašnjavalo da nepovezano proizvodno društvo 2 nije trebalo plaćati nikakvu naknadu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem. Smatra da je stoga bilo na Kraljevini Nizozemskoj i Starbucksu da dokažu da je razlika u cijenama zelene kave činila „pokrivenu” naknadu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem, što nisu uspjeli učiniti.
- 335 Međutim, valja podsjetiti da se Smjernicama OECD-a u verzijama iz 1995. i 2010., na kojima Komisija temelji svoju analizu usporedivosti, izričito predviđa, u njihovoj točki 6.17., da se protučinidba za upotrebu nematerijalne imovine može uključiti u cijenu naplaćenu za prodaju proizvoda kada, na primjer, poduzetnik prodaje drugom poduzetniku proizvode koji nisu gotovi pri čemu potonjem poduzetniku stavlja na raspolaganje svoje iskustvo pri kasnijim postupcima obrade. U tom kontekstu, valja utvrditi da Komisija pravilno tvrdi da se razlika u cijeni u načelu razlikuje od tantijeme, koja potencijalno uključuje različite porezne posljedice, što se uostalom, u biti, navodi u točki 6.19. Smjernica OECD-a u verziji iz 2010.

- 336 U ovom slučaju, iz pobijane odluke jasno proizlazi da je Starbucks tijekom upravnog postupka tvrdio da je viši dodatak na troškove zrna zelene kave koji je nepovezano proizvodno društvo 2 plaćalo grupaciji Starbucks činio naknadu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem.
- 337 U tim okolnostima, argumenti Starbucksovih korespondenata, istaknuti tijekom upravnog postupka, ne mogu se odbaciti na temelju samog utvrđenja da se ugovorom o licenciranju tehnologije predviđalo da nepovezano proizvodno društvo 2 nije trebalo plaćati nikakvu naknadu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem.
- 338 Kao treće, Komisija pravilno tvrdi da su nabava zrna zelene kave i podlicenciranje intelektualnog vlasništva različite transakcije na temelju dvaju ugovora sklopljenih s drukčijim ugovornim stranama unutar grupacije Starbucks, ipak se u ugovoru o licenciranju tehnologije između grupacije Starbucks i nepovezanog proizvodnog društva 2 navodi, [*povjerljivo*].
- 339 Kao četvrto, Komisija u biti dodaje da se razlika u cijeni između zrna zelene kave koja je kupilo nepovezano proizvodno društvo 2 i onih koja je kupio SMBV može objasniti na nekoliko drugih načina, poput, najprije, Starbucksovom velikom pregovaračkom moći [*povjerljivo*], zatim, činjenicom da nepovezano proizvodno društvo 2 ne kupuje svoja zrna zelene kave izravno od SCTC-a, nego od Starbucksa [*povjerljivo*], koji ih kupuje od SCTC-a te ih preprodaje, što bi također moglo dovesti do još jednog dodatka na trošak kako bi se pokrila Starbucksova dodatna vrijednost [*povjerljivo*], ili, naposljetku, razlikom u uvjetima isporuke.
- 340 Najprije, važno je napomenuti da je Komisijin argument prema kojem je Starbucks [*povjerljivo*] imao toliko veliku pregovaračku moć, u odnosu na nepovezano proizvodno društvo 2, da je mogao zahtijevati znatno veću cijenu od one koju je mogao dobiti od [*povjerljivo*] SMBV-a nije uvjerljiv.
- 341 Zatim, iako Komisija tvrdi da činjenica da nepovezano proizvodno društvo 2 ne kupuje svoja zrna zelene kave izravno od SCTC-a, nego od Starbucksa [*povjerljivo*], koji ih kupuje od SCTC-a te ih preprodaje, također može dovesti do još jednog dodatka na trošak kako bi se pokrilo [*povjerljivo*], ipak ne objašnjava [*povjerljivo*]. Međutim, Starbucks u tom pogledu odgovara da SCTC u potpunosti preuzima odgovornost za postupak opskrbe, koji obuhvaća prijevoz zrna kave od polazišne do odredišne luke, u kojoj se isporučuju nepovezanom proizvodnom društvu 2, bez ikakve prerade. K tomu, prema Starbucksovu mišljenju, zbog upravne učinkovitosti, [*povjerljivo*]. Stoga taj Komisijin argument valja također odbiti.
- 342 Naposljetku, Komisija tvrdi da postoji razlika u uvjetima isporuke zrna zelene kave koji se primjenjuju na nepovezano proizvodno društvo 2 i SMBV. Tvrdi da Starbucks [*povjerljivo*] prodaje zrna zelene kave nepovezanom proizvodnom društvu 2 po CIF cijeni (cijena, osiguranje i vozarina) u luci ulaska na područje na kojem obavlja svoju gospodarsku djelatnost, dok se zrna zelene kave koje SMBV nabavlja od SCTC-a isporučuju po FOB cijeni (franko brod) u amsterdamskoj luci (Nizozemska). Međutim, treba utvrditi, s jedne strane, da Komisija nije potkrijepila brojkama svoju tvrdnju prema kojoj razlika u troškovima isporuke po FOB cijeni u odnosu na CIF cijenu može biti znatna. S druge strane, Starbucks pak tvrdi da je razlika u troškovima isporuke po FOB cijeni i isporuke po CIF cijeni premala da bi se njome objasnio „viši dodatak”. Komisija stoga nije uspjela dokazati svoju tvrdnju prema kojoj „viši dodatak” nije mogao činiti, čak i djelomično, naknadu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem jer je on u cijelosti bio posljedica razlike u uvjetima isporuke između predmetnih ugovora.
- 343 U tim okolnostima, ni na temelju kratkog obrazloženja u uvodnoj izjavi 302. pobijane odluke ni drugih Komisijinih objašnjenja, koja je Starbucks osporavao, Komisija ne može zaključiti da se ugovorima sklopljenima između grupacije Starbucks i nepovezanog proizvodnog društva 2 u dovoljnoj mjeri dokazalo da to društvo grupaciji Starbucks nije plaćalo nikakvu naknadu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem.

- 344 Iz toga slijedi da, na temelju onoga što je iznijela u pobijanoj odluci, Komisija nije uspjela u dovoljnoj mjeri dokazati da se na temelju ugovora između grupacije Starbucks i nepovezanog proizvodnog društva 2 moglo smatrati da je tantijema koju je SMBV plaćao Alkiju trebala biti nula.
- 345 Ukratko, iz toga proizlazi da Komisija nije uspjela dokazati, na temelju svoje usporedbe s ugovorima sklopljenima s deset nepovezanih proizvodnih društava, da je tantijema trebala biti nula. Naime, ugovori s nepovezanim proizvodnim društvima 1, 3, 4, 7, 8, 9 i 10 sklopljeni su nakon donošenja STC-a. Ugovori sklopljeni s nepovezanim proizvodnim društvima 5, 6 i 7 pak se odnose na društva koja ne prže kavu. Ugovori sklopljeni s nepovezanim proizvodnim društvima 1, 4, 8, 9 i 10 nisu ugovori o preprodaji. Ugovori sklopljeni s nepovezanim proizvodnim društvima 1, 5, 6, 7, 8 i 9 odnose se na proizvode koji nisu pržena kava te se u ugovoru sklopljenom s nepovezanim proizvodnim društvom 3 navodi mogućnost plaćanja tantijeme. Što se tiče analize ugovora sklopljenog s nepovezanim proizvodnim društvom 2, Komisijini kratki i špekulativni argumenti nisu dovoljni kako bi se dokazalo da to društvo nije plaćalo nikakvu tantijemu grupaciji Starbucks za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem.
- 346 Stoga, iz razmatranja iznesenih u točkama 288. do 345. ove presude proizlazi da Komisija nije dokazala da bi primjena metode CUP na temelju usporedbe s ugovorima sklopljenima između grupacije Starbucks i deset nepovezanih proizvodnih društava dovela do zaključka da je tantijema koju je SMBV plaćao Alkiju za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem, da je utvrđena u tržišnim uvjetima, trebala biti nula.

g) Ugovori sklopljeni između Starbucksovih konkurenata i trećih strana koje prže kavu

- 347 Komisija je također usporedila tantijemu koju je SMBV plaćao Alkiju s tantijemom koja je bila predviđena u nekoliko ugovora sklopljenih između Starbucksovih konkurenata i trećih strana koje prže kavu. Komisija je smatrala da iz te analize usporedbe proizlazi da SMBV Alkiju nije trebao platiti nikakvu tantijemu za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem.
- 348 Naime, iz uvodne izjave 309. pobijane odluke proizlazi da, za potrebe procjene je li SMBV Alkiju plaćao tantijemu po tržišnim uvjetima za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem, Komisija je ugovor između Alkija i SMBV-a usporedila s nekoliko ugovora sklopljenih između Starbucksovih konkurenata i trećih strana koje prže kavu. U tom kontekstu, Komisija se pozvala na odgovore društava Melitta i Dallmayr te društva Y.
- 349 Starbucks osporava analizu koju je provela Komisija. Smatra da su ugovori koji se odnose na Melittu i društvo X „ugovori u okviru kojih pružatelj usluga proizvodnje ili ugovorni proizvođač, za razliku od SMBV-a, dobavlja gotove proizvode svojem naručitelju, a ne izravno naručiteljevim kupcima”. Zato su ti ugovori bitno drukčiji od ugovora o prženju te, prema tome, njihovo ispitivanje nije relevantno u ovom slučaju. Stoga valja ispitati jesu li ta tri ugovorna odnosa usporediva s ugovorom o prženju između SMBV-a i Alkija.
- 350 Kao prvo, što se tiče Melitte, Komisija je u uvodnoj izjavi 306. pobijane odluke navela da joj je to društvo koje je konkurentno Starbucksu objasnilo da nije primalo tantijemu od trećih strana kojima je izdvojilo prženje kave, iako im je stavljalo na raspolaganje svoje krivulje prženja.
- 351 U tom pogledu, valja napomenuti da iz uvodnih izjava 207. i 208. pobijane odluke proizlazi da je, u određenim situacijama u kojima su kapaciteti prženja bili iscrpljeni, Melitta izdvojila prženje kave (*outsourcing*). Međutim, iz te odredbe ne proizlazi da je treća strana koja prži kavu stvarno prodala prženu kavu trgovinama ili drugim potrošačima.
- 352 Stoga valja utvrditi da, prema utvrđenjima iznesenima u pobijanoj odluci, Melittina situacija nije usporediva sa SMBV-ovom situacijom.

- 353 Kao drugo, što se tiče društva Y, koje pripada grupaciji društava, Komisija je u uvodnim izjavama 211. i 307. pobijane odluke navela da je dalo pržiti kavu društvu grupacije koje je određeno kao pružatelj usluga proizvodnje i da taj subjekt koji prži kavu nije plaćao tantijemu grupaciji.
- 354 Treba utvrditi da iz tog opisa proizlazi da je subjekt koji prži kavu, koji je bio dio grupacije kojoj je pripadalo društvo Y, poslovao kao pružatelj usluga proizvodnje. Subjekt koji prži kavu prerađivao je prženu kavu za račun drugog društva grupacije kojoj je pripadalo društvo Y. To znači da subjekt koji prži kavu nije prodavao prženu kavu trgovinama ili drugim potrošačima.
- 355 Stoga iz utvrđenja iznesenih u pobijanoj odluci proizlazi da situacija društva Y nije usporediva sa SMBV-ovom situacijom.
- 356 Kao treće, što se tiče Dallmayra, u uvodnoj izjavi 308. pobijane odluke izneseno je da je taj konkurent smatrao neuobičajenim da društvo koje pruža uslugu prženja isplaćuje tantijemu, s obzirom na to da bi prije bilo za očekivati da kupac plaća subjektu koji prži kavu, a ne obrnuto. Naime iz uvodnih izjava 204. i 205. pobijane odluke proizlazi da je Dallmayr tvrdio da se prženje kave obavlja ili kao samostalna djelatnost ili da je vertikalno integrirano unutar društva. Pojasnio je da je funkcija nabave „uglavnom” integrirana s funkcijom prženja. Dallmayr je tako smatrao neuobičajenim da treća strana koja pruža usluge prženja plaća tantijemu. Zapravo, Dallmayr bi očekivao da kupac plaća subjektu koji prži kavu, a ne obrnuto.
- 357 U tom pogledu, valja napomenuti da je Dallmayr samo tvrdio da smatra „neuobičajenim” da se tantijema plaća za prženje. Tom se tvrdnjom ne isključuje da se takva tantijema ipak može predvidjeti. Dallmayrove izjave stoga nisu proturječne postojanju tantijeme kao što je ona koju je plaćao SMBV.
- 358 Stoga iz razmatranja navedenih u točkama 347. do 357. ove presude proizlazi da Komisija nije dokazala da su ugovori sklopljeni između Starbucksovih konkurenata i trećih strana koje prže kavu, koji su utvrđeni u pobijanoj odluci, bili relevantni u svrhu analize SMBV-ove situacije. Naime, na temelju utvrđenja koja su u tom pogledu iznesena u pobijanoj odluci ne može se zaključiti da su ti ugovori bili usporedivi s Ugovorom o prženju. Stoga, čak i kad bi se ispostavilo da u okviru ugovora sklopljenih između Starbucksovih konkurenata i trećih strana koje prže kavu nije isplaćena nikakva tantijema, ta okolnost ne bi bila dovoljna kako bi se dokazalo da SMBV Alkiju nije trebao plaćati nikakvu tantijemu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem.
- 359 Iz razloga iznesenih u točkama 279. do 358. ove presude, stoga valja utvrditi da Komisija nije dokazala, na način koji se zahtijeva sudskom praksom iznesenom u točkama 194. do 196. ove presude, da je tantijema trebala biti nula. Stoga na temelju toga valja prihvatiti tužbe Kraljevine Nizozemske i Starbucksu u dijelu u kojem se odnose na drugi argumentacijski niz iz pobijane odluke. Prema tome, nije potrebno ispitati argumente Kraljevine Nizozemske i Starbucksu kojima oni osporavaju odbijanje argumenata koje su tijekom upravnog postupka istaknuli kako bi opravdali postojanje tantijeme (vidjeti točku 230. ove presude).

h) Argument prema kojem je razina tantijeme trebala biti niža od razine koja je odobrena STC-om

- 360 Kao što je to izneseno u točki 229. ove presude, Komisija je u pobijanoj odluci navela da je varijabilna priroda isplate tantijeme u razdoblju od 2006. do 2014. bila „prva naznaka” da razina isplate nije u vezi s vrijednosti intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem. U tom pogledu, Komisija je na raspravi objasnila da iz uvodnih izjava 287. do 289. i iz bilješke 146. pobijane odluke proizlazi da je tantijema trebala biti utvrđena na nižu razinu od razine koja je odobrena STC-om.

- 361 Međutim, najprije, valja istaknuti da je, u uvodnoj izjavi 287. pobijane odluke, Komisija samo preuzela određena utvrđenja iznesena u odluci o pokretanju postupka a da pritom nije izvela nikakve posljedice za pobijanu odluku. Zatim, u uvodnoj izjavi 288. pobijane odluke, Komisija je objasnila da je, za razdoblje od 2006. do 2014., izračunala godišnji iznos tantijeme koju je SMBV plaćao Alkiju kao postotak prihoda SMBV-a od prodaje pržene kave trgovinama svake godine, što je potvrdilo njezine sumnje o fluktuaciji tantijeme. Naposljetku, u uvodnoj izjavi 289. pobijane odluke, Komisija je dodala da je varijabilna priroda isplate tantijeme bila „prva naznaka” da razina isplate nije u vezi s vrijednosti intelektualnog vlasništva za koju se plaćala. U bilješci 146. pobijane odluke u biti se navodi da, „[p]rimjera radi, [...] [m]eđu svim ugovorima [koje je ispitala Komisija] nije utvrđen niti jedan prema kojem se plaća naknada za tehnologiju prženja kave licenciranu na tržištu”.
- 362 Stoga treba utvrditi da ni uvodne izjave 287. do 289. pobijane odluke ni bilješka 146. navedene odluke ne sadržavaju nikakav argument prema kojem je razina tantijeme trebala biti niža od razine koja je odobrena STC-om. Naime, u tim je uvodnim izjavama samo utvrđeno da varijabilnost tantijeme upućuje na to da nije bila povezana s vrijednošću intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem i, s druge strane, da navedenu tantijemu nipošto nije trebalo platiti.
- 363 Suprotno tomu, valja utvrditi da, među ostalim, iz uvodnih izjava 290., 318., 339. i 445. pobijane odluke proizlazi da je Komisija utvrdila da je tantijema trebala biti točno nula. *A fortiori*, u uvodnoj izjavi 340. pobijane odluke, Komisija je pojasnila da nije bilo potrebno procijeniti razinu tantijeme i da je, drugim riječima, dobit koju je SMBV plaćao Alkiju kao tantijemu za intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem trebala biti u potpunosti oporezivana u Nizozemskoj.
- 364 Iz tih razmatranja proizlazi da pobijana odluka ne sadržava nikakvo razmatranje koje su mogli utvrditi Kraljevina Nizozemska i Starbucks prema kojem je tantijema trebala biti utvrđena na razinu koja je niža od razine odobrene STC-om.
- 365 U svakom slučaju, čak i da iz pobijane odluke dovoljno jasno proizlazi da je tantijema trebala biti utvrđena na razinu koja je niža od razine odobrene STC-om, Kraljevina Nizozemska i Starbucks u biti osporavaju Komisijin argument prema kojem razina tantijeme nije povezana s ekonomskom vrijednosti.
- 366 U tom kontekstu, valja napomenuti da se doista ne može osporiti da se zbog varijabilne prirode tantijeme postavljaju pitanja u pogledu ekonomske opravdanosti tantijeme. Naime, u ovom slučaju, Kraljevina Nizozemska i Starbucks nisu iznijeli nikakvo uvjerljivo objašnjenje kojim se opravdava odabir neuobičajene metode za određivanje razine tantijeme.
- 367 Međutim, rezidualna priroda navedene tantijeme samo podrazumijeva da je načelno izračunana određivanjem razine drugih relevantnih rashoda i prihoda, kao i procjene razine SMBV-ove oporezive dobiti. Iako su navedeni parametri bili točno utvrđeni, samom rezidualnom prirodom tantijeme ne isključuje se da razina rezidualne tantijeme može odgovarati njezinoj ekonomskoj vrijednosti.
- 368 Treba utvrditi da utvrđenja iznesena u uvodnim izjavama 287. do 289. pobijane odluke nisu bila dovoljna kako bi se dokazalo da je tantijemu trebalo utvrditi na razinu koja je niža od razine koja je odobrena STC-om za cijelo razdoblje od 2006. do 2014., osobito jer se u pobijanoj odluci ne pojašnjava koju bi razinu tantijeme Komisija smatrala prikladnom.
- 369 Usto, valja istaknuti da je, u kontekstu utvrđenja iz uvodne izjave 289. pobijane odluke, Komisija uputila na bilješku 146. pobijane odluke, prema kojoj se navodilo sljedeće:

„[A]naliza u kojoj se primijenila baza podataka RoyaltyStat pokazuje da je u drugom kvartalu 2015. srednja vrijednost tantijema u 168 ugovora dostupnih putem te baze u cijelom sektoru kojima se licencirala samo tehnologija iznosila 5 % od prodaje (temeljeno na 143 od tih ugovora u kojima je licencijska naknada bila određena kao postotak vrijednosti prodaje umjesto kao iznos koji se plaća za svaku prodanu jedinicu). Među svim ugovorima dostupnima putem baze podataka RoyaltyStat nije

utvrđen niti jedan prema koje se plaća naknada za tehnologiju prženja kave licenciranu na tržištu. Navedena tehnologija licencirana je drugoj strani samo u nekim slučajevima u kombinaciji sa žigovima.”

- 370 U tom pogledu, valja utvrditi, kao prvo, da su ta razmatranja iznesena samo „[p]rimjera radi”, kao drugo, da iako Komisija tvrdi da je tantijema plaćena „u cijelom sektoru kojima se licencirala samo tehnologija” i da je bilo slučajeva u kojima je „[n]avedena tehnologija licencirana [...] drugoj strani [...] u kombinaciji sa žigovima”, ona ipak ne objašnjava koja bi bila prikladna razina takve tantijeme i, kao treće, da Komisija nije objasnila razloge iz kojih je smatrala da su podaci koji se odnose na 2015. godinu bili razumno predvidivi u trenutku sklapanja STC-a u 2008.
- 371 Komisija stoga nije u dovoljnoj mjeri dokazala svoju tvrdnju prema kojoj, tijekom cijelog razdoblja od 2006. do 2014., razina tantijeme nije bila u vezi s vrijednosti intelektualnog vlasništva za koji se plaćala i prema kojoj je stoga SMBV-u dodijeljena ekonomska prednost.
- 372 Iz toga slijedi da valja odbiti Komisijin argument prema kojem je u pobijanoj odluci dokazala da je tantijemu trebalo utvrditi na razinu koja je niža od razine odobrene STC-om.
- 373 Stoga valja prihvatiti drugi dio trećeg tužbenog razloga u predmetu T-760/15 i četvrti dio drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16, u dijelu u kojem Kraljevina Nizozemska i Starbucks osporavaju da je Komisija dokazala, u okviru drugog argumentacijskog niza, da je tantijema koju je SMBV plaćao Alkiju trebala biti nula i da je iz toga proizašla prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a a da nije potrebno ispitati Starbucksov argument prema kojem je Komisija bila obvezna odrediti raspon tantijeme po tržišnim uvjetima.

3. Godišnje utvrđivanje troškova zrna zelene kave (treći argumentacijski niz)

- 374 Kraljevina Nizozemska i Starbucks u biti ističu dva prigovora protiv analize koju je Komisija provela u okviru trećeg argumentacijskog niza iz pobijane odluke, prema kojem je razina cijene zrna zelene kave bila precijenjena dok u STC-u uopće nije ispitano pitanje je li ta razina bila u skladu s načelom nepristrane transakcije. Prvim prigovorom Starbucks tvrdi da se treći argumentacijski niz odnosi na element SMBV-ovih troškova koji je izvan dosega osporavane mjere kako je utvrđena u pobijanoj odluci. Drugim prigovorom Kraljevina Nizozemska i Starbucks osporavaju utvrđenje prema kojem razina stope marže primijenjene na troškove zrna zelene kave koje je SCTC prodavao SMBV-u nije bila po tržišnim uvjetima.

a) Pitanje je li cijena zrna zelene kave bila izvan dosega osporavane mjere

- 375 Što se tiče prvog prigovora, Starbucks u biti tvrdi da se Komisijin treći argumentacijski niz, u pogledu cijene zrna zelene kave, odnosi na element SMBV-ovih troškova koji je izvan dosega osporavane mjere kako je utvrđena u pobijanoj odluci. Naime, Starbucks napominje da Komisija nije razmotrila pitanje cijene zelene kave iz perspektive trenutka sklapanja STC-a, odnosno u travnju 2008. U okviru replike dodaje da se u određenim argumentima istaknutima u odgovoru na tužbu u predmetu T-636/16 navodi da se porezne pogodnosti koje je utvrdila Komisija i koje proizlaze iz cijene zrna zelene kave za 2011. do 2014. godinu ne mogu pripisati STC-u. Naime, navodne porezne pogodnosti koje proizlaze iz cijene zrna zelene kave ne mogu se pripisati STC-u, nego samo godišnjim poreznim prijavama kojima se te cijene odobravaju i stoga su izvan dosega „pobijane odluke”.
- 376 Komisija tvrdi da iz pobijane odluke, kao i iz odgovora na tužbu u predmetu T-636/16 jasno proizlazi da je cijenu za zrna zelene kave trebalo ispitati kako bi se utvrdilo je li razina te cijene bila previsoka te je li dovela do smanjenja SMBV-ove oporezive dobiti.

- 377 Što se tiče doseg a osporavane mjere kao što je utvrđena u pobijanoj odluci, valja utvrditi da je, u skladu s člankom 1. pobijane odluke, mjera koja predstavlja potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i koju je Kraljevina Nizozemska provela protivno članku 108. stavku 3. UFEU-a STC „koji je Nizozemska sklopila 28. travnja 2008. s[a] [SMBV-om]”. Iz te odredbe, kao i iz definicije iznesene u uvodnoj izjavi 40. pobijane odluke proizlazi da se osporavana mjera stoga sastoji samo od STC-a.
- 378 U tom pogledu, treba utvrditi da iz odredbi STC-a (vidjeti točke 12. do 16. ove presude) proizlazi da se njime određuje metoda izračuna SMBV-ove naknade za njegove djelatnosti proizvodnje i distribucije, koja služi za utvrđivanje porezne osnovice na temelju koje SMBV plaća nizozemski porez na dobit. U tom kontekstu, iako se u STC-u upućuje na cijenu zrna zelene kave koju je SMBV platio SCTC-u tako što se utvrđuje da su ti troškovi isključeni iz SMBV-ove troškovne baze, njime se ne rješava pitanje na koju bi razinu trebalo odrediti transferne cijene za kupnju zrna zelene kave. Naime, valja razlikovati pitanje je li trošak zrna zelene kave dio troškovne osnovice za izračun porezne osnovice od pitanja koji je iznos transferne cijene tih transakcija stvarno bio određen za određenu godinu. Međutim, STC ne sadržava nikakav element na temelju kojeg se može odrediti taj iznos, tako da nizozemska tijela nisu u okviru STC-a potvrdila metodu određivanja transfernih cijena ni razinu cijene za zrna zelene kave.
- 379 Valja pojasniti da je, s obzirom na to da u STC-u nije bila određena razina cijene za kupnju zrna zelene kave, godišnje određivanje cijene zrna kave, osobito za 2011. do 2014. godinu, trebalo po potrebi provesti u okviru godišnjih poreznih rješenja.
- 380 Iz toga slijedi da godišnje određivanje razine troškova zrna zelene kave nije bilo predmet STC-a te je stoga bilo izvan doseg a osporavane mjere. To utvrđenje nije dovedeno u pitanje Komisijinim argumentima.
- 381 Kao prvo, Komisija smatra da je STC-om, koji predstavlja osporavanu mjeru, trebalo unaprijed odrediti transfernu cijenu za zrna zelene kave od porezne godine 2011. Naime, u skladu s uvodnom izjavom 447. pobijane odluke, SMBV-ovu računovodstvenu dobit proizašlu iz troškova zrna zelene kave za porezne godine od 2011. trebalo je odrediti na višu razinu. Naime, iz uvodnih izjava 360. i 361. pobijane odluke proizlazi da, prema Komisijinu mišljenju, u izvješću o transfernoj cijeni nije razmotreno pitanje je li cijena zrna zelene kave, koju je SMBV plaćao SCTC-u, bila po tržišnim uvjetima. Komisija smatra da to „znači” da je metodologijom predloženom navedenim izvješćem za određivanje SMBV-ove oporezive dobiti dana selektivna prednost potonjem društvu. Usto, Komisija je u uvodnoj izjavi 348. pobijane odluke tvrdila da je STC-om 2008. trebala biti propisana cijena po tržišnim uvjetima od koje se 2011. ne bi moglo odstupati, što uključuje povećanje dodatka, osim uz zamjenu ili izmjenu tih cijena u STC-u.
- 382 Međutim, valja utvrditi da izvješće o transfernoj cijeni ne sadržava nikakvo ispitivanje transfernih cijena primjenjivih na konkretne transakcije kao što je cijena zrna zelene kave koju je SCTC tražio od SMBV-a. Suprotno tomu, u tom se izvješću navodi metoda izračuna SMBV-ove naknade za njegove djelatnosti proizvodnje i distribucije, koja čini poreznu osnovicu za naplatu nizozemskog poreza na dobit.
- 383 STC obuhvaća samo to da se unaprijed prima potvrda poreznog tretmana poreznog obveznika. Međutim, porezno rješenje kao što je STC ne obuhvaća nužno sve aspekte poreznog tretmana poreznog obveznika, nego se može odnositi samo na točno određena pitanja. Uostalom, iz stranice 28. izvješća o transfernim cijenama proizlazi da je porezni savjetnik grupacije Starbucks smatrao da su transakcije koje se odnose na zelenu kavu bile različite od transakcija za koje je STC zatražen.
- 384 Međutim, s jedne strane, Komisija nije iznijela nijedan element koji upućuje na to da je, u nizozemskom pravu, koje je mjerodavno pravo u tom pogledu, u STC-u trebalo ispitati je li razina cijene zrna zelene kave koju je SMBV plaćao SCTC-u bila po tržišnim uvjetima.

- 385 S druge strane, sama činjenica da se STC-om ne određuje unaprijed razina transferne cijene za zrna zelene kave ne znači sama po sebi da je STC-om dodijeljena prednost SMBV-u za njegove djelatnosti proizvodnje i distribucije time što je njime utvrđena metoda za određivanje SMBV-ove naknade.
- 386 Kao drugo, Komisija u svojim pismenima napominje da tehnička provedba STC-a, putem godišnjih poreznih mišljenja, također predstavlja dodjelu potpore. Međutim, takvo utvrđenje ne proizlazi iz pobijane odluke. Komisija se u tom pogledu poziva na članak 1. pobijane odluke, u kojem se upućuje na činjenicu da je STC-om SMBV-u „omogućeno da odredi obvezu plaćanja poreza na dobit u [Kraljevini] Nizozemskoj na godišnjoj osnovi za razdoblje od deset godina”. Komisija dodaje da pobijana odluka sadržava brojna upućivanja na SMBV-ovu oporezivu dobit kako je određena STC-om. Prema njezinu mišljenju, STC nema nikakvu vrijednost ako se ne upotrebljava za „pripremu poreznih prijava”. U tom pogledu, upućuje na uvodnu izjavu 225. pobijane odluke, u kojoj se navodi da sklapanje STC-a povlači za sobom da nizozemska porezna uprava prihvaća raspodjelu dobiti koju je Starbucks predložio na temelju koje SMBV određuje iznos svoje obveze poreza na dobit prema Nizozemskoj na godišnjoj osnovi.
- 387 Suprotno Komisijinim tvrdnjama kako su prethodno opisane, valja utvrditi da se godišnjim poreznim mišljenjima u pogledu SMBV-a STC ne provodi na isključivo tehnički način. Iako je točno da se STC-om i izvješćem o transfernoj cijeni na kojem se temelji unaprijed utvrđuje metoda za izračun SMBV-ove oporezive dobiti na ime nizozemskog poreza na dobit, njima se nipošto nisu mogli predvidjeti godišnji prihodi i rashodi koje je SMBV prijavio s obzirom na stvarne transakcije koje su provedene tijekom predmetne godine.
- 388 Usto, pogrešna je Komisija tvrdnja prema kojoj tehnička provedba STC-a, putem godišnjih poreznih mišljenja, također predstavlja dodjelu potpore. Naime, godišnja porezna mišljenja kojima se provodi STC nisu dio predmetne mjere kako ju je utvrdila Komisija, odnosno STC, kao što proizlazi iz članka 1. pobijane odluke. Konkretnije, STC-om nije određena SMBV-ova oporeziva dobit na temelju troškova zrna zelene kave niti je riješeno pitanje godišnjeg utvrđivanja troškova zrna zelene kave. K tomu, Komisija nigdje u pobijanoj odluci nije prigovorila nizozemskim tijelima da su dodijelila prednost SMBV-u zbog isključivanja troškova zrna zelene kave iz porezne osnovice, nego je samo osporavala činjenicu da nizozemska porezna tijela nisu nadzirala razinu njihove cijene.
- 389 U svakom slučaju, valja utvrditi da ništa nije sprječavalo Komisiju da osporavanu mjeru utvrdi šire kako bi obuhvaćala i godišnja porezna rješenja koja su se odnosila na SMBV. Međutim, doseg osporavane mjere ograničila je samo na STC.
- 390 Usto, u točki 248. ove presude izneseno je da se STC mogao povući ili izmijeniti tijekom njegova razdoblja valjanosti, od 2007. do 2017. Valja napomenuti da Komisija u pobijanoj odluci nije smatrala da se činjenicom da nizozemska tijela nisu povukla ili izmijenila STC tijekom njegova razdoblja valjanosti jer su troškovi zrna zelene kave bili previsoki dodijelila prednost SMBV-u.
- 391 Stoga valja prihvatiti prigovor prema kojem se treći argumentacijski niz odnosi na element SMBV-ovih troškova koji su bili izvan dosega osporavane mjere. Budući da razina troškova zrna zelene kave za porezne godine od 2011. nije bila dio osporavane mjere, Komisija nije mogla od Kraljevine Nizozemske tražiti, u skladu s člankom 2. stavkom 1. pobijane odluke, u vezi s njezinim uvodnim izjavama 447. i 448., da ostvari povrat razlike između iznosa koji je stvarno plaćen na ime poreza na dobit i iznosa koji bi trebalo platiti da je SMBV-ova računovodstvena dobit koja je proizašla iz troškova zrna zelene kave za porezne godine od 2011. bila utvrđena na višu razinu.

b) Pitanje je li razina dodatka primijenjenog na troškove zrna zelene kave koju je SCTC prodavao SMBV-u bila po tržišnim uvjetima

- 392 U svakom slučaju, čak i da se treći argumentacijski niz odnosi na element SMBV-ovih troškova koji je bio obuhvaćen osporavanom mjerom, treba utvrditi da bi drugi prigovor iznesen u točki 374. ove presude također trebalo prihvatiti. Naime, najprije valja podsjetiti da je trošak zrna zelene kave koju je kupio SMBV isključen iz SMBV-ove troškovne baze određene u STC-u. U biti, cijena zrna zelene kave koju je SMBV trebao plaćati SCTC-u sastoji se od troškova SCTC-ove robe i dodatka na te troškove.
- 393 U pobijanoj odluci objašnjava se da je, prosječni dodatak na troškove zrna zelene kave koje je isporučivao SCTC iznosio [povjerljivo] % za razdoblje od 2005. do 2010. u usporedbi s prosječnim dodatkom od [povjerljivo] % tijekom razdoblja od 2011. do 2014. Odgovarajuća prosječna bruto marža na trošak prodane robe bila je [povjerljivo] % za razdoblje od 2005. do 2010. u usporedbi s prosječnom bruto maržom na trošak prodane robe od [povjerljivo] tijekom razdoblja od 2011. do 2014. U skladu s pobijanom odlukom, Starbucks je tvrdio da je dodatak od [povjerljivo] % koji se u prosjeku primjenjivao tijekom razdoblja od 2005. do 2010. bio u skladu s načelom nepristrane transakcije. Komisija je zatim pretpostavila da je povećanje dodatka od 2011. moglo predstavljati naknadu koju je SMBV zabilježio za djelatnosti prženja kave. Budući da je dodatak od [povjerljivo] % također bio unutar raspona naknade za funkciju isporuke koju je Starbucks iznio tijekom upravnog postupka, Komisija je zaključila da je dodatak od [povjerljivo] % na troškove zrna zelene kave tijekom razdoblja od 2005. do 2010. bio u skladu s načelom nepristrane transakcije. Budući da Starbucks nije dostavio, u skladu s pobijanom odlukom, nikakvo „valjano” opravdanje za povećanje dodatka na [povjerljivo] % od 2011. nadalje, Komisija je smatrala da se nikakav odgovarajući odbitak od SMBV-ove računovodstvene dobiti dobiven tim povećanjem nije smio prihvatiti od tog razdoblja nadalje.
- 394 Međutim, kako bi se dobila pouzdana procjena dodatka po tržišnim uvjetima za razdoblje od 2011. nadalje, Komisija je pristala povećati prosječni dodatak od [povjerljivo] % za razdoblje od 2005. do 2010. za troškove Programa praksi C. A. F. E. do iznosa troškova oznake [povjerljivo]. Prema Komisijinu mišljenju, krajem 2014. ti su troškovi predstavljali [povjerljivo] % troškova zrna zelene kave koju je kupio SCTC te [povjerljivo] % cijene naplaćene SMBV-u. Dodatak po tržišnim uvjetima SCTC-a za razdoblje od 2011. nadalje stoga bi iznosio do [povjerljivo] % troškova zrna zelene kave koje je kupio SCTC, što bi odgovaralo bruto marži od [povjerljivo] % na prodajnu cijenu zrna zelene kave koju je SCTC naplaćivao SMBV-u.
- 395 Komisija je zaključila da prosječni dodatak od [povjerljivo] % na troškove zrna zelene kave koje je SCTC prodavao SMBV-u koji je stvarno primjenjivan od 2011. do 2014. stoga ne odražava pouzdanu procjenu tržišnog rezultata u skladu s načelom nepristrane transakcije.
- 396 S jedne strane, valja utvrditi da je, kao što je to navedeno u točkama 243. do 251. ove presude, u predmetnim okolnostima Komisija bila dužna suzdržati se od svakog ocjenjivanja koje se temelji na stanju koje je uslijedilo nakon sklapanja STC-a. Međutim, Komisija u pobijanoj odluci ne objašnjava kako je visoka razina troškova zrna zelene kave za porezne godine od 2011., koju je utvrdila u uvodnim izjavama 342. do 359. te odluke, bila predvidiva u trenutku donošenja STC-a, iako je riječ o SMBV-ovoj situaciji od 2011. Komisija stoga nije dokazala da se mogla osloniti na činjenicu da je SCTC primijenio viši dodatak na troškove zrna zelene kave za porezne godine od 2011.
- 397 S druge strane, čak i da je rast dodatka od 2011. bio predvidiv u trenutku donošenja STC-a, valja utvrditi da Komisijin pristup nije uvjerljiv. Naime, kao što to Starbucks pravilno tvrdi, Komisija navodi da je SCTC-ov dodatak trebalo utvrditi na razinu prosječne dobiti prije oporezivanja koju je SCTC ostvario od svojih unutargrupnih prodaja tijekom poreznih godina do 2008., iako takve prethodne „nadzirane” (unutargrupne) transakcije ne mogu poslužiti pri usporednoj analizi transfernih cijena „koja se temelji na tržištu”.

- 398 U tom pogledu, valja napomenuti da Komisija tvrdi da je cijena koju je SMBV plaćao SCTC-u bila previsoka od 2011. Valja podsjetiti da je riječ o cijeni plaćenju unutar grupacije Starbucks. Međutim, kako bi odredila transfernu cijenu, Komisija je trebala usporediti cijenu koju je SMBV plaćao SCTC-u s cijenom za zrna zelene kave koju bi samostalan poduzetnik plaćao na tržištu. Trebala je odrediti raspon cijene za zrna zelene kave koju bi samostalni subjekt koji prži kavu, u situaciji usporedivoj sa SMBV-ovom situacijom, platio na tržištu. Međutim, umjesto da je utvrdila i ispitala takvu nenadziranu transakciju, Komisija je svoju analizu ograničila na predmetnu nadziranu transakciju te je samo provjerila uvjerljivost strukture troškova i dodataka druge (integrirane) strane u predmetnoj nadziranoj transakciji, odnosno SCTC-a.
- 399 Radi primjera, valja podsjetiti da se u Smjernicama OECD-a u verziji iz 2010., na koje Komisija u nekoliko navrata upućuje u pobijanoj odluci, u njihovim točkama 3.24. i 3.25. navodi sljedeće:
- „3.24. Usporediva nenadzirana transakcija je transakcija između dviju nezavisnih strana koja je usporediva s nadziranom transakcijom koja se ispituje. Može biti riječ o usporedivoj transakciji između strane u nadziranoj transakciji i nezavisne strane („interno usporediva”) ili između dvaju nezavisnih poduzetnika od kojih nijedan nije uključen u nadziranu transakciju („eksterno usporediva”).
- 3.25. Usporedba nadziranih transakcija poreznog obveznika s drugim nadziranim transakcijama koje provodi ista multinacionalna grupacija ili druga grupacija nije relevantna za primjenu načela transakcije po tržišnim uvjetima i stoga porezna uprava ne može na temelju te usporedbe provoditi prilagodbu transfernih cijena odnosno porezni obveznik ne može na njoj temeljiti svoju politiku određivanja transfernih cijena.”
- 400 U tom kontekstu, Komisija priznaje da u uvodnim izjavama 342. do 361. pobijane odluke nije namjeravala provesti detaljnu analizu određivanja transfernih cijena kako bi utvrdila cijenu zelene kave po tržišnim uvjetima u trenutku kada je STC bio zatražen. Međutim, kao što je izneseno u točki 154. ove presude, Komisija je bila dužna opravdati odabir metode određivanja transfernih cijena koju je smatrala prikladnom u predmetnom slučaju kako bi ispitala razinu transfernih cijena za unutargrupnu transakciju.
- 401 Komisijina tvrdnja prema kojoj, u svrhu svoje ocjene, nipošto nije trebala utvrditi usporedive eksterne transakcije za zrna zelene kave jer je „razumjela” da prosječni dodatak od [povjerljivo] % za razdoblje od 2005. do 2010. koji je odgovarao dodatku po tržišnim uvjetima u 2008. nije dovoljan kao opravdanje u tom pogledu. Naime, usporedba nadzirane transakcije s usporedivim eksternim transakcijama, za razdoblje nakon 2011., ima za cilj utvrditi je li ta transakcija bila po tržišnim uvjetima te se na temelju činjenice da se pretpostavlja da je druga nadzirana transakcija po tržišnim uvjetima, za razdoblje od 2005. do 2010., ne može izbjeći ispitivanje usporedivih eksternih transakcija za razdoblje nakon 2011. Sama činjenica da, prema Komisijinu mišljenju, Starbucksovi korespondenti nisu iznijeli nikakvo valjano opravdanje za povećanje dodatka od 2011. ne dokazuje da je cijena zrna zelene kave koju je SMBV plaćao SCTC-u za porezne godine od 2011. bila utvrđena na veću razinu od cijena koje bi platili drugi usporedivi subjekti na tržištu.
- 402 Ta su razmatranja dovoljna kako bi se zaključilo da bi također trebalo prihvatiti drugi prigovor iznesen u točki 374. ove presude.
- 403 Stoga, kao što je izneseno u točkama 391. i 402. ove presude, valja prihvatiti prigovor prema kojem se treći argumentacijski niz odnosi na element SMBV-ovih troškova koji je bio izvan dosega osporavane mjere i da, usto, Komisija tim argumentacijskim nizom nije dokazala da postoji prednost u korist SMBV-a u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

404 Prema tome, valja prihvatiti tužbeni razlog koji se temelji na činjenici da, u okviru prva tri argumentacijska niza, Komisija nije dokazala da je STC-om dodijeljena prednost SMBV-u, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

E. Oспорavanje podrednog rasuđivanja koje se odnosi na postojanje porezne pogodnosti u korist SMBV-a (uvodne izjave 362. do 408. pobijane odluke)

405 Četvrti tužbeni razlog u predmetu T-760/15 i treći dio drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16 odnose se na Komisijino podredno rasuđivanje u pogledu postojanja prednosti, kojim se dokazuje da su, čak i da se TNMM mogao upotrijebiti za određivanje SMBV-ove oporezive dobiti, načini primjene te metode na SMBV, kako su potvrđeni u STC-u, bili pogrešni.

406 To podredno rasuđivanje sastoji se od dva dijela. U prvom dijelu Komisija je smatrala da je odabir SMBV-a kao „analizirane strane” za primjenu TNMM-a, umjesto Alkija, bio pogrešan (četvrti argumentacijski niz). U drugom dijelu Komisija je smatrala da, čak i da je analizirana strana stvarno bio SMBV, SMBV-ova profitna marža dobivena nakon primjene TNMM-a nije bila po tržišnim uvjetima. S jedne strane, Komisija je smatrala da je odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti bio pogrešan (peti argumentacijski niz). S druge strane, utvrdila je da su, u svakom slučaju, prilagodbe primijenjene na profitnu maržu radi veće usporedivosti SMBV-a s usporedivim poduzetnicima bile neprikladne (šesti argumentacijski niz).

407 TNMM, na koji Komisija upućuje u uvodnim izjavama 72. do 74. pobijane odluke, neizravna je metoda određivanja transfernih cijena. Njome se određuje, na odgovarajućoj osnovi, neto dobit koju porezni obveznik ostvari na temelju nadzirane transakcije ili na temelju nadziranih transakcija koje su usko povezane ili trajne. Kako bi se utvrdila ta odgovarajuća osnova, valja odabrati pokazatelj razine dobiti, kao što su troškovi, prodaja ili imovina. Pokazatelj neto dobiti koju porezni obveznik ostvari na temelju nadzirane transakcije treba odrediti upućivanjem na pokazatelj neto dobiti koju isti porezni obveznik ili nezavisan poduzetnik ostvari na temelju usporedivih nenadziranih transakcija. TNMM-om se utvrđuje strana u transakciji za koju se ispituje pokazatelj.

408 Kraljevina Nizozemska i Starbucks, koji tvrde da je TNMM bio pravilno primijenjen, osporavaju sve prigovore koje je Komisija iznijela u okviru svojeg podrednog rasuđivanja u pogledu postojanja prednosti.

409 Kao prvo, prvi dio četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-760/15 i prvi prigovor iz trećeg dijela drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16 odnose se na određivanje SMBV-a kao najmanje složenog subjekta.

410 Kao drugo, drugi i treći dio četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-760/15 i drugi prigovor iz trećeg dijela drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16 odnose se na utvrđivanje glavnih SMBV-ovih funkcija i određivanje SMBV-ove dobiti na temelju operativnih troškova.

411 Kao treće, četvrti dio četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-760/15 i treći prigovor iz trećeg dijela drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16 odnose se na odabir prilagodbi namijenjenih većoj usporedivosti SMBV-a s usporedivim poduzetnicima. Valjat će redom ispitati svaki od tih prigovora.

412 K tomu, Starbucks tvrdi da je Komisijino podredno rasuđivanje u pogledu postojanja prednosti (uvodne izjave 362. do 408. pobijane odluke) nedostavno obrazloženo. Prigovara Komisiji da je kritizirala način na koji je primijenjen TNMM a da nije dokazala da bi bolja primjena te metode dovela do veće SMBV-ove dobiti.

1. Određivanje SMBV-a kao najsloženijeg subjekta (četvrti argumentacijski niz)

- 413 Prvim dijelom četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-760/15 Kraljevina Nizozemska tvrdi da je Komisijin argument prema kojem se SMBV, s obzirom na to da je on najsloženiji subjekt, nije moglo odrediti kao analiziranu stranu za primjenu TNMM-a bio pogrešan. Naime, tvrdi da je SMBV bio pravilno odabran za primjenu TNMM-a. S jedne strane, na temelju same okolnosti da je Alki nositelj intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem, kao i žiga Starbucks za regiju EMEA, bilo je opravdano to da ga se nije odredilo kao analiziranu stranu za primjenu TNMM-a. S druge strane, SMBV-ove funkcije manje su složene od Alkijevih. To se utvrđenje ne može dovesti u pitanje nijednim od argumenata na koje Komisija upućuje u pobijanoj odluci u pogledu funkcija i rizika koje je preuzeo SMBV. Usto, Kraljevina Nizozemska tvrdi da Komisija nije izračunala dobit koju bi trebalo pripisati Alkiju da se TNMM primijenio na njega i, prema tome, nije dokazala da bi primjena TNMM-a koji je ona zagovarala dovela do veće SMBV-ove dobiti.
- 414 U okviru prvog prigovora iz trećeg dijela drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16, Starbucks tvrdi da je SMBV u izvješću o transfernoj cijeni pravilno kvalificiran kao manje složeni subjekt u odnosu na Alkija. S jedne strane, tvrdi da SMBV obavlja niskorizične rutinske djelatnosti prženja i pakiranja kave, te administrativne i logističke podrške. S druge strane, Starbucks smatra da je Alki nužno najsloženiji subjekt jer se koristi pravima intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem, što Komisija ne osporava, i jer snosi rizike u pogledu SMBV-ovih djelatnosti, u skladu s odredbama ugovora o prženju. Starbucks prigovara Komisiji da nije provela prikladnu analizu SMBV-ovih ni Alkijevih funkcija.
- 415 Usto, Starbucks tvrdi da je pobijana odluka nedostatno obrazložena. Tvrdi da Komisija nije dokazala da je SMBV-u dodijeljena prednost jer je on pogrešno utvrđen kao najmanje složeni subjekt. Navodi da se u pobijanoj odluci ne pojašnjava kolika bi bila SMBV-ova oporeziva dobit da je Alki određen kao najmanje složeni subjekt ni način na koji bi TNMM trebalo primijeniti na Alkija.
- 416 Komisija osporava te argumente. Tvrdi da je u pobijanoj odluci u dovoljnoj mjeri dokazala da je odabir SMBV-a kao analiziranog subjekta za primjenu TNMM-a bio pogrešan i da on nije mogao dovesti do pouzdane procjene rezultata po tržišnim uvjetima.
- 417 Kao prvo, Komisija tvrdi da je okolnost da izvješće o transfernoj cijeni ne sadržava potpunu funkcijsku analizu SMBV-a i Alkija dovoljna kako bi se smatralo da metoda utvrđena u STC-u ne može dovesti do rezultata po tržišnim uvjetima. Kao drugo, Komisija tvrdi da se Smjernicama OECD-a ne može potkrijepiti stajalište Kraljevine Nizozemske i Starbucksa u pogledu odabira analizirane strane. Kao treće, Komisija navodi da složenost analizirane strane ovisi o složenosti drugog subjekta koji sudjeluje u transakciji koja se ispituje i da je, s tog stajališta, Alki manje složen od SMBV-a. Kao četvrto, Komisija tvrdi da je argument prema kojem ona nije provela odgovarajuću funkcijsku analizu SMBV-a i Alkija nedopušten jer je to novi argument koji je prvi puta iznesen u fazi replike. Ističe da je taj argument u svakom slučaju neosnovan.
- 418 Kao peto, što se tiče nedostatka u obrazloženju na koji je uputio Starbucks, Komisija odgovara da je u uvodnoj izjavi 377. pobijane odluke zaključila da primjena TNMM-a, s obzirom na to da se temeljila na pogrešnoj pretpostavci, nije mogla dovesti do pouzdane procjene tržišnog rezultata te je njome stoga dodijeljena prednost SMBV-u. Pojašnjava da bi, da se Alkija smatralo najsloženijim subjektom, analiza njegovih funkcija dokazala da nije imao pravo na naknadu, tako da bi se sva dobit trebala pripisati SMBV-u.
- 419 U biti, stranke se ne slažu, s jedne strane, u pogledu toga je li u izvješću o transfernoj cijeni, kako je potvrđeno u STC-u, SMBV točno utvrđen kao analizirani subjekt za primjenu TNMM-a i, s druge strane, u pogledu toga je li Komisija dostatno obrazložila razloge iz kojih je smatrala da je pogreška u utvrđivanju analiziranog subjekta dovela do smanjenja SMBV-ove oporezive dobiti.

- 420 Najprije valja ispitati, neovisno o tome je li analizirani subjekt bio SMBV ili Alki, je li Komisija ispunila svoju obvezu obrazlaganja.
- 421 U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da obrazloženje koje se zahtijeva člankom 296. drugim stavkom UFEU-a treba prilagoditi prirodi predmetnog akta te da treba jasno i nedvosmisleno odražavati rasuđivanje institucije, autora akta, kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da se upoznaju s opravdanjima poduzete mjere, a nadležnom sudu da izvrši svoj nadzor. Zahtjev za obrazlaganje treba ocijeniti s obzirom na okolnosti predmetnog slučaja, osobito sadržaj akta, prirodu navedenih razloga i interes koji adresati mjere ili druge osobe na koje se akt izravno i osobno odnosi mogu imati u dobivanju objašnjenja. U obrazloženju nije potrebno posebno navoditi sve činjenične i pravne okolnosti, s obzirom na to da se pitanje ispunjava li obrazloženje zahtjeve iz članka 296. drugog stavka UFEU-a mora ocjenjivati ne samo u odnosu na svoju formulaciju već i na svoj kontekst i na sva pravna pravila kojima se uređuje predmetno pravno područje (vidjeti presude od 15. srpnja 2004., Španjolska/Komisija, C-501/00, EU:C:2004:438, t. 73. i navedenu sudsku praksu i od 22. siječnja 2013., Salzgitter/Komisija, T-308/00 RENV, EU:T:2013:30, t. 112. i 113. i navedenu sudsku praksu).
- 422 U ovom slučaju, Komisija je u odjeljku 9.2.3.4. pobijane odluke navela da je odabirom SMBV-a kao analiziranog subjekta za primjenu TNMM-a dodijeljena prednost SMBV-u.
- 423 Najprije je u uvodnoj izjavi 364. pobijane odluke istaknula da je izvješće o transfernoj cijeni trebalo uključivati usporedbu svake od strana u povezanim transakcijama.
- 424 Zatim je Komisija u uvodnim izjavama 365. do 368. pobijane odluke smatrala da odabir SMBV-a kao analizirane strane nije u skladu s odredbama Smjernica OECD-a u verzijama iz 1995. i 2010., na temelju kojih je analizirana strana ona čije su funkcije najmanje složene među subjektima koji su strane u nadziranoj transakciji.
- 425 Naposljetku, nakon analize SMBV-ovih i Alkijevih funkcija, Komisija je zaključila da je u izvješću o transfernoj cijeni pogrešno određeno da SMBV ima manje složenu funkciju u odnosu na Alkija (uvodne izjave 369. do 376. pobijane odluke).
- 426 U uvodnoj izjavi 377. pobijane odluke Komisija je zaključila da, s obzirom na to da je metodologija za određivanje SMBV-ove porezne osnovice u izvješću o transfernoj cijeni utemeljena na pogrešnoj pretpostavci da bi SMBV trebao biti analizirana strana za primjenu metode TNMM, ovom metodologijom ne može se dobiti pouzdana procjena tržišnog rezultata u skladu s načelom nepristrane transakcije. Komisija dodaje da, s obzirom na to da prihvaćanje te metodologije u STC-u dovodi do smanjenja SMBV-ove porezne obveze prema nizozemskom općem sustavu poreza na dobit u usporedbi sa samostalnim poduzetnicima čiju dobit prema istom sustavu određuje tržište, trebalo bi se smatrati da SMBV navedenim STC-om stječe selektivnu prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 427 Međutim, kao što je to izneseno u točki 201. ove presude, samo utvrđenje nepoštovanja metodoloških odredbi u pogledu određivanja transfernih cijena nije dovoljno kako bi se utvrdilo da postoji državna potpora u smislu članka 107. UFEU-a. Komisija još treba dokazati da metodološke pogreške koje je utvrdila ne mogu dovesti do procjene rezultata po tržišnim uvjetima i da su one dovele do smanjenja oporezive dobiti u odnosu na dobit koja bi bila izračunana u skladu s načelom nepristrane transakcije.
- 428 Stoga, u okviru ispitivanja prednosti u smislu članka 107. UFEU-a, da bi ispunila svoju obvezu obrazlaganja kako je navedena u točki 421. ove presude, Komisija je bila dužna iznijeti razloge iz kojih je smatrala je da pogreška u pogledu odabira analiziranog subjekta imala za učinak smanjenje razine SMBV-ove oporezive dobiti u omjerima koji nisu odgovarali pouzdanoj procjeni rezultata po tržišnim uvjetima, što je stoga dovelo do smanjenja SMBV-ova poreznog opterećenja.

- 429 Međutim, valja utvrditi da Starbucks pravilno tvrdi da pobijana odluka ne sadržava nijedan element na temelju kojeg bi se mogli razumjeti razlozi iz kojih je Komisija smatrala da se pogreškom u utvrđivanju analiziranog subjekta za primjenu TNMM-a dodijelila prednost SMBV-u.
- 430 S jedne strane, iako je Komisija u uvodnoj izjavi 377. pobijane odluke navela da se pogreškom u pogledu analiziranog subjekta dodijelila prednost SMBV-u, ta uvodna izjava ne sadržava dostatno obrazloženje. Naime, kao što proizlazi iz točke 422. ove presude, Komisija je samo tvrdila da je pogreška u pogledu određivanja analiziranog subjekta dovela do smanjenja oporezive dobiti. Ne iznosi nikakav dokaz na temelju kojeg bi se moglo utvrditi da su primjena TNMM-a na Alkija i raspodjela rezidualne dobiti SMBV-u dovele do SMBV-ove veće oporezive dobiti.
- 431 S druge strane, druge uvodne izjave pobijane odluke ne sadržavaju nijedan element na temelju kojeg se mogu razumjeti razlozi iz kojih je Komisija smatrala da bi SMBV-ova oporeziva dobit bila veća da je TNMM primijenjen na Alkija, a ne na SMBV.
- 432 S obzirom na ta razmatranja, valja utvrditi da Komisija nije iznijela razloge iz kojih je smatrala da je odabir SMBV-a kao analizirane strane za primjenu TNMM-a doveo do smanjenja SMBV-ove oporezive dobiti. Stoga Komisija nije dokazala kako se tom pogreškom dodijelila prednost SMBV-u, čime je povrijedila svoju obvezu obrazlaganja, kako proizlazi iz članka 296. stavka 2. UFEU-a.
- 433 U svakom slučaju, valja također utvrditi da je Komisijino rasuđivanje u pogledu odabira analiziranog subjekta pogrešno. Naime, čak i da je Komisija mogla ispitati STC s obzirom na Smjernice OECD-a u verziji iz 1995., kako su bile dostupne u travnju 2008., i da je mogla zaključiti da postoji prednost od nepoštovanja odredbi sadržanih u tim smjernicama, potonjim se smjernicama ne predviđa strogo pravilo u pogledu utvrđivanja analizirane strane.
- 434 Konkretnije, kao što to pravilno tvrde Kraljevina Nizozemska i Starbucks, u točki 3.43. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995. navodi se da povezani poduzetnik, na koji se primjenjuje TNMM, treba biti poduzetnik za kojeg se mogu utvrditi pouzdani podaci o najusporedivijim transakcijama. Zatim je pojašnjeno da to često podrazumijeva odabir najmanje složenog povezanog poduzetnika od poduzetnika koji su uključeni u transakciju i koji ne posjeduje vrijednu nematerijalnu imovinu ili jedinstvenu imovinu. Iz toga proizlazi da se Smjernicama ne nalaže nužno odabir najmanje složenog subjekta, nego se njima samo savjetuje odabir subjekta za koji su dostupni najpouzdaniji podaci.
- 435 Međutim, Komisija ne dokazuje da su najpouzdaniji podaci bili dostupni za primjenu TNMM-a na Alki. Osobito valja istaknuti da je, s jedne strane, predmet STC-a odrediti razinu SMBV-ove, a ne Alkijeve oporezive dobiti i da je, s druge strane, Alki treća strana u postupku čiji je cilj utvrđivanje SMBV-ova poreznog položaja u Nizozemskoj.
- 436 Osim toga, postojanje tog prijedloga nipošto ne znači da će odabir određenog subjekta kao analiziranog subjekta nužno utjecati na dobivenu transfernu cijenu i da odabir najsloženijeg subjekta kao analiziranog subjekta ne može dovesti do rezultata po tržišnim uvjetima.
- 437 Naime, iako se odabirom najmanje složenog subjekta kao analizirane strane nastoje smanjiti pogreške, nipošto nije isključeno da primjena TNMM-a na najsloženiji subjekt može dovesti do rezultata po tržišnim uvjetima. K tomu, ako je rezidualna dobit raspodijeljena drugoj strani, rezultat bi u teoriji trebao biti jednak neovisno o tome koji se subjekt analizira.
- 438 Stoga valja prihvatiti prvi dio četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-760/15 i prvi prigovor iz trećeg dijela drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16 a da nije potrebno ispitati Starbucksov argument kojim se nastoji osporiti dopuštenost određenih argumenata koje je iznijela Komisija.

2. Funkcijska analiza SMBV-a i određivanje SMBV-ove dobiti na temelju operativnih troškova (peti argumentacijski niz)

- 439 Drugim i trećim dijelom četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-760/15, Kraljevina Nizozemska tvrdi da je Komisija pogrešno smatrala, s jedne strane, da su SMBV-ove glavne funkcije bile preprodaja proizvoda dobivenih od kave i proizvoda koji nisu od kave, a ne prženje kave i, s druge strane, da operativni troškovi nisu bili prikladan pokazatelj razine dobiti.
- 440 Kao prvo, Kraljevina Nizozemska u biti tvrdi da je Komisija pogrešno smatrala da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja, a ne prženje. Kao drugo, Kraljevina Nizozemska navodi da je, s obzirom na to da je Komisija pogrešno smatrala da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja, njezino utvrđenje prema kojem je prikladan pokazatelj razine dobiti bila prodaja također netočno. Kao treće, Kraljevina Nizozemska tvrdi da se alternativnom analizom usporedivosti koju Komisija predlaže u uvodnim izjavama 395. do 398. pobijane odluke ne dokazuje da bi određivanje SMBV-ove dobiti na temelju prometa dovelo do veće SMBV-ove oporezive dobiti.
- 441 U okviru drugog prigovora iz trećeg dijela njegova drugog tužbenog razloga, Starbucks također prigovara Komisija da je pogrešno smatrala da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja proizvoda koji nisu od kave, a ne prženje kave i da je iz toga zaključila da je prikladan pokazatelj razine dobiti prodaja, a ne operativni troškovi. U tom pogledu tvrdi da bi operativni troškovi bili dobar pokazatelj razine SMBV-ove dobiti. K tomu, Starbucks tvrdi da Komisija nije dokazala da mu se pogreškom u utvrđivanju SMBV-ovih funkcija dodijelila prednost jer je Komisijina analiza usporedivosti zahvaćena znatnim pogreškama.
- 442 Komisija tvrdi da je točno dokazala da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja i da je stoga relevantan pokazatelj razine dobiti za SMBV bila prodaja, a ne operativni troškovi.
- 443 Kao prvo, Komisija navodi da SMBV najprije posluje kao preprodavač.
- 444 Kao drugo, Komisija osporava argumente Kraljevine Nizozemske i Starbucksa kojima oni nastoje dokazati da je Komisija pogrešno smatrala da je prodaja relevantan pokazatelj razine dobiti. Tvrdi da je, s obzirom na to da je dokazala da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja, ona nizozemskim tijelima pravilno prigovorila što su odobrili upotrebu operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti i da je mogla smatrati da je relevantan pokazatelj razine dobiti bila prodaja.
- 445 Usto, Komisija napominje da dobit od prodaje proizvoda koji nisu od kave treba pripisati SMBV-u i da se tu dobit ne može, putem tantijeme, isplatiti Alkiju, koji nije u položaju u kojem može ostvarivati dobit od preprodaje proizvoda koji nisu od kave.
- 446 Kao treće, Komisija osporava argumente Kraljevine Nizozemske i Starbucksa prema kojima je njezina analiza usporedivih vrijednosti bila zahvaćena s nekoliko pogrešaka.
- 447 Kao četvrto, Komisija osporava kritike koje su iznijeli Kraljevina Nizozemska i Starbucks prema kojima ona nije dokazala da bi bolja primjena TNMM-a dovela do veće SMBV-ove oporezive dobiti.
- 448 S jedne strane, Komisija tvrdi da te kritike nisu relevantne za ocjenu valjanosti pobijane odluke. Naime, nije joj se činilo potrebnim predložiti metodu povrata za svoje podredno rasuđivanje jer se nije slagala s upotrebom TNMM-a u SMBV-ovu slučaju.
- 449 S druge strane, Komisija tvrdi da su te primjedbe neosnovane jer je provela analizu na temelju SMBV-ove funkcije preprodavatelja te je SMBV-ovu naknadu izračunala na temelju marže od prodaje. Uvodnom izjavom 400. pobijane odluke, u kojoj je priznato da taj izračun nije bio namijenjen izračunu

SMBV-ove naknade po tržišnim uvjetima, nije se dovela u pitanje činjenica da je njegova analiza usporedbe provedena kako bi se dokazalo da bi bolja primjena TNMM-a dovela do veće SMBV-ove oporezive dobiti.

- 450 Stranke se u biti ne slažu u pogledu toga je li Komisija dokazala da se pogreškama koje je utvrdila u pogledu analize SMBV-ovih funkcija i odabira pokazatelja razine dobiti dodijelila prednost SMBV-u.
- 451 Uvodno, važno je utvrditi da, iako su u tužbi u predmetu T-760/15 ta pitanja predmet dvaju pojedinačnih prigovora razmotrenih u zasebnim odjeljcima, pitanja utvrđivanja SMBV-ovih funkcija i odabira pokazatelja razine dobiti ne mogu se odvojiti. Naime, iz uvodnih izjava 386. i 400. pobijane odluke proizlazi da su ta dva pitanja dio jednog te istog dokazivanja prema kojem je STC-om dodijeljena prednost SMBV-u.
- 452 Naime, Komisija je u prvoj fazi utvrdila da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja proizvoda koji nisu od kave, a ne prženje kave (uvodne izjave 380. do 386. pobijane odluke).
- 453 U drugoj fazi, na temelju tog utvrđenja Komisija je tvrdila da je prodaja bila prikladniji pokazatelj razine dobiti od operativnih troškova (uvodne izjave 387. do 391. pobijane odluke). Komisija je u biti smatrala da, za razdoblje od 2008. do 2014., odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti nije doveo do znatnog povećanja prodaje i stoga SMBV-ove dobiti od njegove djelatnosti preprodaje. Komisija je iz toga zaključila da je dobit od prodaje neutemeljeno prenesena na Alkija putem tantijeme, dok se potonjom tantijemom nije mogla ostvariti navedena dobit.
- 454 Neodvojivost dviju faza navedenih u točkama 452. i 453. ove presude proizlazi, s jedne strane, iz činjenice da Komisija ne izvodi nikakav zaključak o postojanju selektivne prednosti na temelju utvrđenja jedine pogreške u utvrđivanju SMBV-ovih funkcija i, s druge strane, iz činjenice da Komisija utvrđuje pogrešku u odabiru pokazatelja razine SMBV-ove dobiti na temelju pogreške u utvrđivanju SMBV-ovih funkcija.
- 455 U trećoj fazi, Komisija je također htjela „objasniti” utjecaj pogreške u utvrđivanju SMBV-ovih glavnih funkcija i odabiru pokazatelja razine dobiti na razinu SMBV-ove dobiti. U tu je svrhu provela vlastitu funkcijsku analizu polazeći od pretpostavke da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja (uvodne izjave 392. do 400. pobijane odluke).
- 456 Radi jasnoće, valja napomenuti da tim rasuđivanjem, s jedne strane, Komisija ne dovodi u pitanje odabir TNMM-a u ovom slučaju i da, s druge strane, ne tvrdi da bi pokazatelj razine dobiti utvrđen u STC-u, odnosno operativni troškovi, trebali uključivati druge elemente troškova, nego navodi da se je u okviru STC-a trebao upotrijebiti pokazatelj razine dobiti koji nipošto ne uključuje troškove.
- 457 Kako bi se ispitalo je li Komisija uspjela dokazati da je odabir pokazatelja razine dobiti doveo do rezultata koji nije u skladu s načelom nepristrane transakcije, valja stoga najprije ispitati dokazivanje koje je Komisija provela u okviru prve i druge faze (uvodne izjave 380. do 391. pobijane odluke), a zatim njezinu analizu usporedivosti provedenu u okviru treće faze njezina rasuđivanja (uvodne izjave 392. do 400. pobijane odluke).

a) Odabir pokazatelja razine dobiti

- 458 Komisija je u pobijanoj odluci smatrala da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja proizvoda koji nisu od kave. To je rasuđivanje najprije temeljilo na činjenici da je u 2007. samo [povjerljivo] % SMBV-ovih prihoda ostvareno od prodaje pržene kave. U usporedbi s tim, [povjerljivo] % SMBV-ovih prihoda od prodaje proizvoda koji nisu od kave, koji odgovara onomu što je Starbucks utvrdio kao djelatnost pružanja logističkih i administrativnih usluga, i znatan dio SMBV-ova osoblja pripadali su toj djelatnosti.

- 459 Na temelju tog utvrđenja Komisija je smatrala da je prodaja bila prikladan pokazatelj razine dobiti. U uvodnoj izjavi 387. pobijane odluke istaknula je da su, u skladu s točkom 2.87. Smjernica OECD-a u verziji iz 2010., prodaja ili operativni troškovi distribucije mogli biti prikladan pokazatelj razine dobiti. Zatim je u uvodnoj izjavi 388. pobijane odluke utvrdila da je u predmetnom slučaju prodaja bila prikladniji pokazatelj profitabilnosti SMBV-ove funkcije preprodaje jer se njegova dobit ostvaruje i bilježi kroz maržu na distribuirane proizvode. Usto, prema Komisijinu mišljenju, SMBV-ova ukupna prodaja od 2008. do 2014. gotovo se trostruko povećala, dok se „bruto marža” više nego udvostručila tijekom istog razdoblja te su se, u usporedbi s time, SMBV-ovi operativni troškovi povećali samo za 6 %. Stoga je iz toga zaključila da operativni troškovi nisu mogli biti prikladan pokazatelj razine dobiti. Na temelju tog utvrđenja, Komisija je u uvodnoj izjavi 389. pobijane odluke tvrdila da je plaćanje tantijeme Alkiju, koje odgovara rezidualnoj dobiti, imalo za učinak prijenos dijela SMBV-ove dobiti od preprodaje na Alkija, dok potonje društvo, zbog svojih ograničenih operativnih mogućnosti, nije moglo ostvariti dobit od te djelatnosti. Stoga je zaključila da je svu dobit trebalo raspodijeliti SMBV-u.
- 460 Međutim, valja utvrditi da, čak i da Komisija nije počinila pogrešku time što je smatrala da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja proizvoda koji nisu od kave, njezina analiza nije dovoljna kako bi se dokazalo da pokazatelj razine dobiti temeljen na operativnim troškovima nije mogao dovesti do rezultata po tržišnim uvjetima.
- 461 Kao prvo, valja istaknuti da, kao što je to Komisija sama utvrdila u uvodnoj izjavi 387. pobijane odluke, iz točke 2.87. Smjernica OECD-a u verziji iz 2010. proizlazi da su prodaja ili operativni troškovi povezani s distribucijom mogli biti prikladan pokazatelj razine dobiti. Iz toga slijedi da, čak i da je točna Komisijina pretpostavka prema kojoj je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja proizvoda koji nisu od kave, načelno nije isključeno da su operativni troškovi mogli biti prikladan pokazatelj razine dobiti.
- 462 Budući da Kraljevina Nizozemska osporava Komisijinu ocjenu prema kojoj je preprodaja proizvoda koji nisu od kave bila prikladna osnova za određivanje SMBV-ove neto dobiti, valja podsjetiti da iz Smjernica OECD-a, na kojima je Komisija temeljila svoju analizu, i osobito iz točaka 1.42., 3.2. i 3.26. verzije iz 1995., koje u biti odgovaraju točkama 2.57., 2.58. i 3.9. u verziji iz 2010., proizlazi da se TNMM-om određuje, na prikladnom temelju, neto dobit koju porezni obveznik ostvari na temelju nadzirane transakcije ili na temelju nadziranih transakcija koje su usko povezane ili trajne. Iz toga slijedi da TNMM služi za određivanje razine transferne cijene za određenu vrstu transakcije ili za usko povezane ili trajne transakcije na temelju analize glavnih funkcija povezanih s tom transakcijom ili tim transakcijama. Međutim, njezin cilj nije odrediti razinu dobiti za ukupnu poduzetnikovu djelatnost, koje obuhvaćaju različite vrste transakcija, na temelju utvrđivanja samo jedne glavne funkcije, pri čemu se zanemaruju druge funkcije koje obavlja taj poduzetnik. Takav postupak ne bi bio u skladu s točkom 3.4. Smjernica OECD-a u verziji iz 1995., koja odgovara točki 2.7. Smjernica OECD-a u verziji iz 2010., kojom se predviđa sljedeće:
- „Ni u jednom se slučaju metode transakcijske dobiti ne smiju upotrebljavati na način da dovode do prekomjernog oporezivanja poduzetnika samo zato što ostvaruju nižu dobit od prosjeka ili, naprotiv, do premalog oporezivanja poduzetnika koji ostvaruju veću dobit od prosjeka. U okviru načela nepristrane transakcije nije opravdano nametnuti dodatno porezno opterećenje poduzetnicima koji su manje uspješni od prosjeka ili, naprotiv, premalo oporezovati poduzetnike koji su uspješniji od prosjeka kada je njihov uspjeh ili neuspjeh posljedica komercijalnih čimbenika.”
- 463 U tom kontekstu, s jedne strane, valja istaknuti da je Komisija u pobijanoj odluci tvrdila da SMBV-ove funkcije povezane s preprodajom proizvoda od kave i funkcije povezane s prženjem kave nisu od zanemarive važnosti. Stoga je te dvije funkcije, a ne samo jednu od njih, trebalo uzeti u obzir u svrhu određivanja SMBV-ove naknade.

- 464 S druge strane, u svakom slučaju, Komisija u pobijanoj odluci nije dokazala da su u predmetnim okolnostima sve SMBV-ove unutargrupne transakcije relevantne za određivanje njegove oporezive dobiti bile usko povezane ili trajne, tako da se samo jedna razine cijene mogla odrediti za njihovu naknadu.
- 465 To je utvrđenje dovoljno kako bi se odbilo Komisijino stajalište prema kojem je prodaja proizvoda koji nisu od kave bila pokazatelj razine dobiti koji se mogao upotrijebiti za sve SMBV-ove djelatnosti.
- 466 Kao drugo, u svakom slučaju, Komisijini argumenti kojima ona u ovom slučaju nastoji isključiti upotrebu operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti nisu uvjerljivi.
- 467 S jedne strane, valja utvrditi da se Komisijina analiza, provedena u uvodnim izjavama 388. i 389. pobijane odluke, temelji na podacima koji su uslijedili nakon sklapanja STC-a. Međutim, kao što je to utvrđeno u točki 251. ove presude, u predmetnim okolnostima, Komisija nije mogla svoju analizu temeljiti na informacijama koje nisu bile dostupne ili razumno predvidive u trenutku sklapanja STC-a, odnosno u travnju 2008. U ovom slučaju, Komisija nije dokazala da su podaci o SMBV-ovoj prodaji, kao i o njegovim troškovima u razdoblju od 2008. do 2014. bili razumno predvidivi, tako da nije mogla svoju analizu temeljiti na tim podacima.
- 468 S druge strane, čak i da je Komisija mogla upotrijebiti podatke o SMBV-oj djelatnosti od 2008. do 2014., valja utvrditi da tvrdnja prema kojoj se SMBV-ova prodaja trostruko povećala, dok su se operativni troškovi povećali za samo 6 % tijekom istog razdoblja nije dovoljna da bi se doveo u pitanje odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti.
- 469 Naime, valja podsjetiti da se, kao što je to utvrđeno u točki 458. ove presude, Komisijina argumentacija temelji na pretpostavci da je SMBV-ova glavna funkcija preprodaja proizvoda koji nisu od kave. Međutim, s jedne strane, brojke koje navodi Komisija odnose se, kao što to ona sama tvrdi, na SMBV-ovu ukupnu prodaju i „bruto maržu”, što nužno uključuje prodaju kave i proizvoda od kave. Usto, što se tiče „bruto marže”, ona je jednaka bruto dobiti, odnosno razlici između prihoda od prodaje i troška prodane robe, koja se dijeli s prodajom (vidjeti bilješku 70. pobijane odluke) i stoga ne čini stopu koja upućuje na profitabilnost prodaje prije odbitka fiksnih troškova. Međutim, Komisija ne objašnjava zašto su te brojke upotrebive ili relevantne u ovom slučaju. K tomu, ne iznosi nijedan dokaz u potporu tim brojčanim podacima ni bilo kakvu informaciju o njihovom izvoru.
- 470 Kao treće, pokazatelj razine dobiti koji predlaže Komisija, odnosno ukupna prodaja, nije prikladna ni za određivanje SMBV-ove razine dobiti.
- 471 Naime, kao što je to izneseno u točki 458. ove presude, Komisija je svoju argumentaciju temeljila na pretpostavci da je [povjerljivo] % SMBV-ovih prihoda dobiveno od funkcije preprodaje proizvoda koji nisu od kave. Iz toga je zaključila da je ta funkcija bila SMBV-ova glavna funkcija.
- 472 Međutim, važno je istaknuti da se taj brojčani podatak na kojem Komisija temelji svoje rasuđivanje odnosi na SMBV-ove prihode, a ne na njegovu dobit. Međutim, treba utvrditi da visok postotak prihoda ne znači nužno visok postotak dobiti, tako da samo to utvrđenje nije dovoljno da bi se utvrdilo da je SMBV-ova glavna funkcija preprodaja proizvoda koji nisu od kave.
- 473 K tomu, dokazna vrijednost tog brojčanog podatka tim je više upitna što je, kao što je to utvrđeno u točkama 275. do 277. ove presude, Komisija trebala uzeti u obzir činjenicu da je dio prihoda i dobiti ostvaren od prodaje kave koju su pržile treće strane.
- 474 S obzirom na utvrđenja navedena u točkama 458. do 473. ove presude, valja utvrditi da Komisija nije u dovoljnoj mjeri dokazala da odabir operativnih troškova kao pokazatelja razine dobiti nije mogao dovesti do pouzdane procjene tržišnog rezultata.

475 Budući da Komisija nije dokazala da je odabir pokazatelja razine dobiti bio pogrešan, ona nije mogla u uvodnoj izjavi 389. pobijane odluke smatrati da je dio SMBV-ove dobiti koji se odnosi na djelatnost preprodaje, bio neopravdano prenesen na Alkija putem tantijeme. Naime, nije dokazala da je SMBV-ova razina dobiti trebala biti veća od razine dobiti koja je određena STC-om.

b) Komisijina analiza usporedivosti

476 Kao što je to utvrđeno u točki 455. ove presude, valja utvrditi da je Komisija u uvodnim izjavama 392. do 399. pobijane odluke provela vlastitu analizu usporedivosti polazeći od pretpostavke da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja proizvoda koji nisu od kave.

477 Naime, Komisija je htjela odrediti raspon po tržišnim uvjetima za SMBV, tako što ga je usporedila s poduzetnicima čija je glavna funkcija veleprodaja proizvoda od kave te je utvrdila prodaju kao pokazatelj razine dobiti.

478 U tu je svrhu Komisija preuzela analizu poreznog savjetnika s ispravljenom skupinom usporedivih poduzetnika, koju je nazvala „ispravljena skupina sličnih društava”, koju je utvrdila na temelju SMBV-ovih funkcija preprodaje, te je zatim na temelju ispravljene skupine sličnih društava izračunala raspon povrata na prodaju koji je, s obzirom na njezinu analizu, odgovarao rezultatu po tržišnim uvjetima. Interkvartilni raspon dobiven za povrat na prodaju iznosio je između 1,5 i 5,5 %. Komisija je taj raspon stoga primijenila na SMBV-ove rezultate ostvarene od 2007. do 2014. Utvrdila je da je, za svaku godinu obuhvaćenu STC-om, SMBV-ova porezna osnovica izračunana na temelju STC-a bila niža od donjeg kvartila SMBV-ove porezne osnovice dobivene primjenom metode koju je utvrdila Komisija.

479 Komisijin pristup koji obuhvaća, s jedne strane, provedbu vlastite analize i, s druge strane, usporedbu SMBV-ove situacije s obzirom na STC s rezultatima njezove analize može ispuniti zahtjeve koje Komisija ima u pogledu dokazivanja postojanja prednosti. Naime, na temelju rezultata Komisijine analize dokazuje se da je SMBV-ova oporeziva dobit, kako je dobivena u skladu sa STC-om za 2007. do 2014., bila niža od oporezive dobiti SMBV-ove porezne osnovice kako je izračunana za 2007. do 2014. u skladu s rasponom po tržišnim uvjetima koji je dobila Komisija na temelju ispravljene skupine sličnih društava.

480 Međutim, kao prvo, valja utvrditi da, kao što to tvrde Kraljevine Nizozemska i Starbucks, Komisijina analiza usporedivosti nije pouzdana.

481 Na prvom mjestu, važno je istaknuti da je u uvodnoj izjavi 400. pobijane odluke Komisija pojasnila da svrha analiza koju je provela „nije bila izračunati naknadu po tržišnim uvjetima za funkcije koje SMBV obavlja unutar grupacije Starbucks”. Tako je „prizna[la] da gorenavedeni raspon nije potkrijepljen dostatnom analizom usporedivosti”. Međutim, takvo pojašnjenje, koje je sama Komisija iznijela, umanjuje dokaznu snagu njezine analize u dokazivanju da su utvrđene pogreške u pogledu SMBV-ovih funkcija i odabira pokazatelja razine dobiti dovele do dodjele prednosti SMBV-u.

482 Na drugom mjestu, budući da nije moguće, kao što to navodi Starbucks, reproducirati istraživanje ispravljene skupine sličnih društava koje je provela Komisija, i dobiti jednake rezultate kao i Komisija, može se potvrditi da je Komisijina analiza usporedivosti nepouzdana. Naime, kada je Starbucksov porezni savjetnik htio reproducirati Komisijinu analizu usporedivosti upotrebom istim kriterija, dobio je popis od 87 poduzetnika. Međutim, od 12 poduzetnika koje je Komisija utvrdila u svrhu svoje analize usporedbe, samo ih se troje nalazilo na popisu od 87 poduzetnika.

483 Točno je da je u fazi odgovora na tužbu u predmetu T-636/16 Komisija pokušala reproducirati istraživanje ispravljene skupine sličnih društava kako bi dokazala pouzdanost svoje analize usporedivosti. Međutim, čak i da upotreba baze podataka „Orbis” umjesto baze podataka „Amadeus”

nije imala nikakvog utjecaja, s obzirom na to da prva baza podataka obuhvaća jednake podatke kao i druga baza podataka, valja utvrditi da pet poduzetnika utvrđenih u uvodnoj izjavi 394. pobijane odluke nije proizašlo kada je reproducirala svoje istraživanje usporedivih poduzetnika. Uostalom, Komisija je to priznala u točki 179. svojeg odgovora na tužbu u predmetu T-636/16.

- 484 Međutim, na temelju argumenata koje je Komisija iznijela kako bi opravdala tu razliku u rezultatima između njezine analize usporedivosti i reproduciranja te analize stoga se ne može osporiti utvrđenje manjka vjerodostojnosti i pouzdanosti njezine analize usporedivosti. Naime, Komisija tvrdi da se navedena razlika u rezultatima objašnjava činjenicom da se klasifikacija tih pet poduzetnika u bazi podataka promijenila nakon njezine analize usporedivosti.
- 485 Međutim, s jedne strane, iz Starbucksove replike proizlazi, a da Komisija tomu nije proturječila u odgovoru na repliku u predmetu T-636/16, da je moguće pregledati ranije verzije baza podataka „Orbis” i „Amadeus”, tako da promjena poduzetnikovih položaja nije trebala utjecati na mogućnost reproduciranja Komisijine analize usporedivosti. Stoga, budući da se te ranije verzije baze podataka „Amadeus” ne mogu retroaktivno ažurirati, rezultati nisu mogli biti drukčiji od podataka dobivenih u Komisijinoj analizi usporedivosti.
- 486 S druge strane, Starbucks pojašnjava da je Komisija, u svrhu vlastite analize usporedivosti i reproduciranja analize usporedivosti, upotrijebila verzije baza podataka „Amadeus” i „Orbis” iz 2015. odnosno 2017., što Komisija ne dovodi u pitanje. Iz toga proizlazi da se Komisijina analiza temelji na verzijama baza podataka nakon 2008. Međutim, budući da, kao što to tvrdi sama Komisija, klasifikacija poduzetnika može varirati ovisno o verzijama baza podataka, rezultati analize usporedivosti mogli su biti narušeni upotrebom novije verzije. K tomu, kao što proizlazi iz točaka 243. do 251. ove presude, Komisija je mogla uzeti u obzir samo informacije dostupne na dan donošenja opravane mjere.
- 487 Stoga se, na temelju okolnosti, s jedne strane, da Komisija nije mogla reproducirati svoju analizu usporedivosti i s, druge strane, da tih pet poduzetnika čini znatan dio ispravljene skupine sličnih društava, koja je upotrijebljena u analizi usporedivosti, kao i nemogućnosti koja iz toga proizlazi za Kraljevinu Nizozemsku i Starbucks ili za Opći sud da se upoznaju s točnom metodom koju je Komisija upotrijebila u svojem rasuđivanju i da reproduciraju tu analizu kako bi ispitali je li Komisija tom metodom točno utvrdila usporedive poduzetnike može dovesti u pitanje njezina pouzdanost i vjerodostojnost.
- 488 Kao drugo, valja utvrditi da je, u svakom slučaju, kao što to tvrde Kraljevina Nizozemska i Starbucks, Komisijina analiza zahvaćena s nekoliko pogrešaka.
- 489 Na prvom mjestu, valja utvrditi da je ispravljena skupina sličnih društava koju je Komisija upotrijebila u svojoj analizi usporedivosti nedosljedna s obzirom na utvrđenja koja je ona iznijela u pogledu SMBV-ovih funkcija te se njome ne može dokazati da su pogreške koje je Komisija utvrdila dovele do smanjenja SMBV-ove oporezive dobiti.
- 490 Naime, s jedne strane, važno je utvrditi da je Komisija u pobijanoj odluci smatrala da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja proizvoda koji nisu od kave. U uvodnoj izjavi 382. pobijane odluke Komisija je jasno navela da je SMBV-ova glavna funkcija bila preprodaja, pri čemu je [povjerljivo] % prihoda tog društva u 2007. ostvareno od te djelatnosti. U uvodnoj izjavi 384. navedene odluke, Komisija je pojasnila svoje stajalište prema kojem se glavnina SMBV-ovih djelatnosti odnosila na prodaju ili preprodaju proizvoda koji nisu od kave, kao što su šalice i papirnati ubrusi. Osim toga, to je utvrđenje potkrijepljeno Komisijinim pismenima, u kojima Komisija tvrdi da je SMBV-ova glavna funkcija preprodaja proizvoda koji nisu od kave i da je to glavni razlog iz kojeg je poreznom savjetniku grupacije Starbucks prigovorila da je odabrao operativne troškove kao pokazatelj razine dobiti.

- 491 S druge strane, Komisija je u uvodnim izjavama 393. i 394. pobijane odluke iznijela da, s obzirom na to da su SMBV-ove funkcije netočno utvrđene u izvješću o transfernoj cijeni, skupina sličnih društava za primjenu TNMM-a, koja je utvrđena na temelju oznake opće klasifikacije ekonomskih djelatnosti u Europskim zajednicama (NACE) „prerada čaja i kave”, nije bila prikladna. Komisija je stoga preuzela analizu provedenu u izvješću o transfernoj cijeni, pri čemu je upotrijebila ispravljenu skupinu sličnih društava, utvrđenu na temelju oznake NACE „veleprodaja kave, čaja, kakaa i začina”. Zatim je iz ispravljene skupine sličnih društava isključila društva koja uglavnom distribuiraju proizvode koji nisu čaj i kava. Tako je dobivena ispravljena skupina sličnih društava od 12 poduzetnika, koji svi obavljaju djelatnost prženja, kao što je to Komisija utvrdila u uvodnoj izjavi 394. pobijane odluke.
- 492 Međutim, treba utvrditi da poduzetnici koji čine ispravljenu skupinu sličnih društava imaju funkcije koje su drukčije od SMBV-ove glavne funkcije, kako ju je utvrdila Komisija, odnosno preprodaje proizvoda koji nisu od kave. To znači da ta društva nisu u situaciji koja je usporediva sa SMBV-ovom situacijom. Ti se poduzetnici stoga ne mogu smatrati relevantnima za izračun dobiti koju bi SMBV ostvario u tržišnim uvjetima. Stoga je alternativna analiza usporedivosti u kojoj se samo preuzima analiza poreznog savjetnika te se utvrđuje ispravljena skupina sličnih društava čija je djelatnost prodaja i prženje kave nužno pogrešna.
- 493 Na drugom mjestu, kao što to tvrdi Starbucks, valja utvrditi da su, čak i da je Komisija mogla upotrijebiti ispravljenu skupinu sličnih društava, rezultati analize usporedivosti koju je provela Komisija nužno narušeni jer se u toj analizi uspoređuju neusporedivi podaci, odnosno operativna dobit usporedivih poduzetnika sa SMBV-ovom oporezivom dobiti.
- 494 U tom pogledu, s jedne strane, valja istaknuti da se stranke slažu da je interkvartilni raspon koji je Komisija izračunala za razdoblje od 2005. do 2007., koji iznosi između 1,5 i 5,5 % prodaje, izračunan na temelju operativne dobiti poduzetnika koji čine ispravljenu skupinu sličnih društava. Ta je tvrdnja uostalom potkrijepljena tablicom 12. pobijane odluke. S druge strane, nesporno je da je Komisija s operativnom dobiti usporedivih poduzetnika iz ispravljene skupine sličnih društava usporedila SMBV-ovu oporezivu dobit, utvrđenu u skladu sa STC-om, a ne njegovu operativnu dobit. To uostalom proizlazi iz tablice 13. pobijane odluke.
- 495 Međutim, Komisija ne osporava da operativna dobit nije usporediva s dobiti prije oporezivanja, nego samo tvrdi da je preuzela analizu poreznog savjetnika grupacije Starbucks. Usto, valja utvrditi da su operativna dobit i oporeziva dobit dva različita pojma koji se u pravilu odražavaju u upisu različitih iznosa u odgovarajuće računovodstvene tablice, kao što proizlazi iz uvodne izjave 82. pobijane odluke i iz tablice 1. navedene odluke.
- 496 Na temelju okolnosti da je Komisija u uvodnoj izjavi 397. pobijane odluke tvrdila da je SMBV-ovu oporezivu dobit izračunanu na temelju STC-a usporedila s oporezivom dobiti izračunanom na temelju raspona koji je utvrdila Komisija ne može se dovesti u pitanje utvrđenje izneseno u točki 493. ove presude. Naime, budući da je interkvartilni raspon izračunan na temelju operativne dobiti usporedivih poduzetnika, rezultat dobiven za SMBV u skladu s tim rasponom ne odgovara njegovoj oporezivoj dobiti, nego operativnoj dobiti.
- 497 Iz toga proizlazi da je usporedba SMBV-ove dobiti s interkvartilnim rasponom dobivenim na temelju operativne dobiti poduzetnika iz ispravljene skupine sličnih društava nužno narušena.
- 498 K tomu, za 2007. do 2008. brojka od 1,2 % približna je nižoj vrijednosti raspona koji je izračunala Komisija. S obzirom na brojne procjene u Komisijinoj analizi, tim se rezultatom ne dokazuje situacija koja je izričito suprotna tržišnim uvjetima. Naime, valja utvrditi da, kada Komisija nadzire odgovara li oporeziva dobit integriranog poduzetnika u skladu s poreznom mjerom pouzdanoj procjeni oporezive dobiti ostvarene u tržišnim uvjetima, ona može utvrditi postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a samo ako odstupanje između dvaju čimbenika usporedbe prekoračuje nepreciznosti svojstvene metodi primijenjenoj za dobivanje navedene procjene.

- 499 Osim toga, čak i da je u Starbucksovu izvješću o transfernoj cijeni stvarno počinjena pogreška kojom je SMBV-ova oporeziva dobit uspoređena s operativnom dobiti usporedivih poduzetnika, što Starbucks osporava, postojanje navedene pogreške u izvješću o transfernoj cijeni ne sprječava Opći sud da ispita je li pobijana odluka zahvaćena pogreškom. K tomu, ako je Komisija smatrala da je problematična činjenica da je operativna dobit uspoređena s oporezivom dobiti, na njoj je bilo da razmotri to pitanje u pobijanoj odluci.
- 500 Stoga valja smatrati, na temelju utvrđenja u točkama 480. do 499. ove presude, da analiza usporedivosti koju je Komisija provela u uvodnim izjavama 392. do 399. pobijane odluke, s jedne strane, nije pouzdana te da je, s druge strane, zahvaćena s nekoliko pogrešaka.
- 501 Prema tome, s obzirom na razmatranja iznesena u točkama 457. do 500. ove presude, valja prihvatiti prigovore Kraljevine Nizozemske i Starbucksa prema kojima Komisija nije dokazala da je, time što su STC-om potvrđeni utvrđenje SMBV-ovih funkcija i odabir pokazatelja razine dobiti, koji su predloženi u izvješću o transfernoj cijeni, dodijeljena prednost SMBV-u. Stoga više nije potrebno ispitati je li Komisija pravilno smatrala da su utvrđenje SMBV-ovih funkcija i odabir pokazatelja razine dobiti koji su utvrđeni u STC-u bili pogrešni. Prema tome, nije potrebno ispitati Starbucksov argument kojim se osporava dopuštenost određenih argumenata koje je iznijela Komisija.

3. Odabir prilagodbi (šesti argumentacijski niz)

- 502 U okviru četvrtog dijela četvrtog tužbenog razloga u predmetu T-760/15 i trećeg prigovora iz trećeg dijela drugog tužbenog razloga u predmetu T-636/16, Kraljevina Nizozemska i Starbucks u biti tvrde da Komisija nije dokazala da se prilagodbama koje su u izvješću o transfernoj cijeni predložene radi veće usporedivosti SMBV-a i usporedivih poduzetnika mogla dodijeliti prednost SMBV-u.
- 503 Kraljevina Nizozemska navodi da je Komisija pogrešno utvrdila da dvije prilagodbe od prilagodbi koje su u izvješću o transfernoj cijeni predložene radi veće usporedivosti SMBV-a i 20 usporedivih nepovezanih poduzetnika nisu mogle dovesti do procjene rezultata po tržišnim uvjetima. S jedne strane, isključivanjem, na temelju relevantnih troškova, troškova proizvoda od kave i proizvoda koji nisu od kave opravdano je činjenicom da je SMBV poslovao kao pružatelj usluga, da nije obavljao nikakvu funkciju nabave te nije snosio rizike povezane sa zalihama, za razliku od usporedivih poduzetnika. S druge strane, prilagodba dodatka opravdana je činjenicom da se dodatak prije prilagodbe odnosi na operativnu dobit, dok je cilj STC-a bio odrediti oporezivu dobit. Ta je prilagodba imala za učinak da se povećao dodatak.
- 504 S jedne strane, Starbucks dodaje da Komisija u pobijanoj odluci nije dovela u pitanje prilagodbe primijenjene na troškovnu bazu, koja je odabrana kao pokazatelj razine dobiti. Stoga je Komisijin argument, iznesen u točki 183. odgovora na tužbu u predmetu T-636/16, prema kojem je prilagodba troškovne baze bila neprikladna zato što SMBV nije prenio rizike na Alkija nedopušten jer nije bio sadržan u pobijanoj odluci. S druge strane, smatra da su brojčani podaci, koje je Komisija iznijela u točkama 184. i 185. odgovora na tužbu u predmetu T-636/16, kojima nastoji dokazati da bi SMBV-ov oporeziv prihod bio viši da se dodatak primijenio na ukupne troškove, također nedopušteni jer nisu bili sadržani u pobijanoj odluci.
- 505 Što se tiče predmetnih prilagodbi, Starbucks tvrdi da su nedostatno obrazložene. Komisija je samo tvrdila da prilagodbe nisu bile odgovarajuće a da nije dokazala kako bi SMBV-ova oporeziva dobit bila veća s prikladnim prilagodbama.
- 506 Komisija osporava te argumente. Tvrdi da te dvije prilagodbe predložene u izvješću o transfernoj cijeni nisu odgovarajuće i da dovode do smanjenja SMBV-ove oporezive dobiti. Navodi da Kraljevina Nizozemska i Starbucks nisu dokazali da je počinila pogrešku u ocjeni.

- 507 Kao prvo, što se tiče prilagodbi primijenjenih na troškovnu bazu, Komisija tvrdi da je itekako osporavala to pitanje u uvodnim izjavama 319. do 332. pobijane odluke time što je tvrdila da Alki nije mogao snositi nikakav SMBV-ov poduzetnički rizik. Komisija također upućuje na uvodne izjave 59. i 159. pobijane odluke, u kojima je iznijela da je prilagodba troškovne baze bila opravdana, u skladu s izvješćem o transfernoj cijeni, SMBV-ovim svojstvom pružatelja usluge proizvodnje, u okviru kojeg nije preuzimao nikakav rizik. Usto, Komisija osporava argumente Kraljevine Belgije i Starbucksa prema kojima se SMBV-ova oporeziva dobit mogla izračunati na temelju operativnih troškova, a ne ukupnih troškova.
- 508 Kao drugo, Komisija napominje da je, iako je prilagođeni dodatak doveo do visokog postotka, taj postotak primijenjen na znatno nižu troškovnu osnovicu. Dodaje da, s obzirom na to da su trošak zrna zelene kave, naknade plaćene trećim stranama i proizvodi koji nisu od kave trebali biti uključeni u troškovnu bazu, nije bilo potrebno primijeniti „prilagodbu obratnog kapitala”. Čak i da porezni savjetnik grupacije Starbucks koji je pripremio izvješće o transfernoj cijeni nije počinio pogrešku time što je isključio te različite troškove iz troškovne baze, ni „prilagodba obratnog kapitala” ne bi bila primjerena. Usto, Komisija tvrdi da je u uvodnim izjavama 402. do 406. pobijane odluke dovoljno objasnila kako se „prilagodbom obratnog kapitala”, zajedno s prilagodbom troškovne baze, smanjio SMBV-ov porez na dobit koji bi inače trebao platiti.

a) Uvodne napomene

- 509 Najprije, valja utvrditi da je, u uvodnim izjavama 407. i 408. pobijane odluke, Komisija smatrala da su, čak i da su SMBV-ove funkcije i pokazatelj razine dobiti točno utvrđeni, dvije prilagodbe predložene u izvješću o transfernoj cijeni imale za posljedicu da metodologija predložena u izvješću o transfernoj cijeni nije mogla dovesti do rezultata po tržišnim uvjetima.
- 510 Na temelju utvrđenja da su te dvije prilagodbe bile pogrešne, Komisija je zaključila da je, time što je prihvaćena ta metoda koja je dovela do smanjenja SMBV-ove porezne obveze prema općem nizozemskom sustavu poreza na dobit u usporedbi sa samostalnim društvima čiju oporezivu dobit prema istom sustavu određuju tržišni uvjeti, STC-om dodijeljena selektivna prednost SMBV-u u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 511 Valja istaknuti da tako iz uvodnih izjava 407. i 408. pobijane odluke proizlazi da se najprije čini da Komisijin pristup, kojim se SMBV-ova oporeziva dobit u skladu sa STC-om uspoređuje s oporezivom dobiti samostalnog društva čiju oporezivu dobit prema općem nizozemskom sustavu poreza na dobit određuju tržišni uvjeti, ispunjava zahtjeve koje Komisija ima u pogledu dokazivanja da prednost postoji.
- 512 Međutim, valja podsjetiti da iz razmatranja navedenih u točkama 151. i 152. ove presude proizlazi da je, kako bi utvrdila je li STC-om dodijeljena prednost SMBV-u u ovom slučaju, na Komisiji da dokaže da je metoda određivanja transfernih cijena odobrena STC-om dovela do smanjenja SMBV-ova poreznog opterećenja i, konkretnije, da dokaže da se razina SMBV-ove dobiti, izračunana u skladu s metodom određivanja transfernih cijena, toliko smanjila da se ta razina dobiti ne može smatrati pouzdanom procjenom tržišnog rezultata. Naime, kao što je to utvrđeno u točki 498. ove presude, kada Komisija nadzire odgovara li oporeziva dobit integriranog poduzetnika u skladu s poreznom mjerom pouzdanoj procjeni oporezive dobiti ostvarene u tržišnim uvjetima, ona može utvrditi postojanje prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a samo ako odstupanje između dvaju čimbenika usporedbe prekoračuje nepreciznosti svojstvene metodi primijenjenoj za dobivanje navedene procjene.
- 513 Stoga valja ispitati je li Komisija u dovoljnoj mjeri dokazala da se tim dvjema prilagodbama koje je primijenio porezni savjetnik grupacije Starbucks dodijelila prednost SMBV-u.

b) Prilagodba koja se odnosi na troškovnu bazu

- 514 Prva prilagodba predložena u izvješću o transfernoj cijeni odnosi se na troškovnu bazu (u daljnjem tekstu: prilagodba troškovne baze). Njome se isključuju određeni troškovi iz troškovne baze koja se upotrebljava kao pokazatelj razine dobiti u svrhu primjene TNMM-a. Međutim, valja utvrditi da iz uvodnih izjava 406. i 407. pobijane odluke proizlazi da su se kritike koje je iznijela Komisija izričito odnosile na isključivanje troškova nepovezanog proizvodnog društva 1 iz troškovne baze utvrđene za primjenu TNMM-a. Komisija je u biti utvrdila da se ničime ne objašnjava zašto su troškovi nepovezanog proizvodnog društva 1 isključeni, kad su bili uzeti u obzir u prethodnom STC-u.
- 515 Kao prvo, valja podsjetiti da se, suprotno onomu što tvrdi Komisija, zaključak iznesen u uvodnoj izjavi 407. pobijane odluke, prema kojem je prilagodbama predloženima u izvješću o transfernoj cijeni i potvrđenima u STC-u dodijeljena prednost SMBV-u, izričito odnosi samo na isključivanje troškova nepovezanog proizvodnog društva 1 iz SMBV-ove troškovne baze. Naime, iz teksta pobijane odluke ne proizlazi da je Komisija utvrđenje prednosti temeljila na isključivanju drugih troškova iz troškovne baze upotrijebljene kao pokazatelj razine SMBV-ove dobiti.
- 516 Na temelju okolnosti, na koju upućuje Komisija, prema kojoj je ona u okviru uvodnih izjava 319. do 332. pobijane odluke dovela u pitanje činjenicu da su SMBV-ovi poduzetnički rizici preneseni na Alkija ne može se stoga utvrditi da su određeni troškovi bili pogrešno isključeni iz troškovne baze upotrijebljene kao pokazatelj razine dobiti. To je utvrđenje potkrijepljeno okolnošću da je pitanje prilagodbi Komisija sama iznijela kao argumentacijski niz (vidjeti uvodnu izjavu 407. pobijane odluke) koji je podređan argumentacijskom nizu ispitanoj u okviru uvodnih izjava 319. do 332. pobijane odluke.
- 517 K tomu, suprotno onomu što u biti tvrdi Komisija, iz uvodnih izjava 59. i 159. pobijane odluke ne proizlazi da je utvrđenje da je STC-om dodijeljena prednost SMBV-u temeljila na prilagodbama troškovne baze. Što se tiče uvodne izjave 59. pobijane odluke, valja utvrditi da, iako se u njoj stvarno upućuje na navedene prilagodbe, riječ je samo o iznošenju sadržaja izvješća o transfernoj cijeni. Što se tiče uvodne izjave 159. pobijane odluke, koja se nalazi u odjeljku o izlaganju upravnog postupka, u njoj se samo navodi da je Komisija iznijela sumnje u prilagodbe predložene u izvješću o transfernoj cijeni a da iz toga nije moguće zaključiti Komisijino stajalište u okviru pobijane odluke.
- 518 Na temelju utvrđenja iznesenih u točkama 515. do 517. ove presude, stoga je važno utvrditi da Komisija u pobijanoj odluci nije tvrdila niti *a fortiori* dokazala da se prilagodbom troškovne baze, osim isključivanja troškova nepovezanog proizvodnog društva 1, dodijelila prednost SMBV-u. Stoga valja odbiti Komisijine argumente, iznesene u fazi odgovora na tužbu, prema kojima je upotreba operativnih troškova umjesto ukupnih troškova (uključujući trošak zrna kave, naknade plaćene trećim stranama i troškove proizvoda koji nisu od kave) dovela do smanjenja SMBV-ove porezne osnovice.
- 519 Kao drugo, što se tiče isključivanja troškova nepovezanog proizvodnog društva 1, Komisija je u uvodnoj izjavi 406. pobijane odluke smatrala da je u izvješću o transfernoj cijeni prihvaćeno znatno smanjenje troškovne baze na temelju isključivanja navedenih troškova.
- 520 Međutim, Komisija je u uvodnoj izjavi 406. pobijane odluke samo tvrdila da su ti troškovi uzeti u obzir u prethodnom dogovoru o određivanju SMBV-ove porezne osnovice, korištenom prije sklapanja STC-a, te da isključivanje tih troškova nije bilo obrazloženo, i to bez ikakva drugog pojašnjenja. Iz teksta pobijane odluke ne proizlazi jasno na što Komisija upućuje kada navodi da isključivanje troškova nije obrazloženo i, osobito, smatra li da su takva objašnjenja trebala biti sadržana u STC-u ili pružena tijekom upravnog postupka.

- 521 U tom pogledu, kao prvo, važno je utvrditi da utvrđenje nedovoljnog opravdanja prilagodbe, neovisno odnosi li se na opravdanje Starbucksovih korespondenata ili nizozemskih tijela, nije dovoljno da bi se njime kao takvim dokazalo da je ta prilagodba bila pogrešna niti da je dovela do smanjenja SMBV-ova poreznog opterećenja.
- 522 Kao drugo, u svakom slučaju, važno je utvrditi da iz uvodne izjave 407. pobijane odluke proizlazi da je ispitivanje toga je li pogrešno isključivanje troškova nepovezanog proizvodnog društva 1, koje je provela Komisija, podredna analiza u slučaju da je SMBV-ova glavna funkcija stvarno bila prženje kave.
- 523 Međutim, s jedne strane, iz Komisijina odgovora na tužbu u predmetu T-636/16 proizlazi da je nepovezano proizvodno društvo 1 uglavnom proizvodilo proizvode kao što je aromatizirana kava, prah za proizvod od kave registriran pod žigom ili instant kava i da je zrna zelene kave pržilo samo u „malim količinama”. Komisija ipak nije objasnila kako su troškovi nepovezanog proizvodnog društva 1 bili relevantni za izračun SMBV-ove oporezive dobiti kao subjekta koji prži kavu.
- 524 S druge strane, valja utvrditi da se argumenti koje je Komisija iznijela u svojim pismenima u pogledu isključivanja troškova nepovezanog proizvodnog društva 1 temelje na pretpostavci da je SMBV-ova glavna djelatnost bila preprodaja. Stoga je važno odbiti te različite argumente.
- 525 Kao treće, iz izvješća o transfernoj cijeni proizlazi da je porezni savjetnik iz troškovne baze, upotrijebljene u svrhu primjene TNMM-a, isključio troškove koji se odnose na djelatnosti u kojima SMBV ne ostvaruje dodanu vrijednost. Uostalom, Kraljevina Nizozemska i Starbucks tvrde, u svojim zasebnim pismenima, da je isključivanje troškova nepovezanog proizvodnog društva 1 opravdano činjenicom da SMBV ne ostvaruje nikakvu dodanu vrijednost. Navode da su troškovi povezani s transakcijom između SMBV-a i nepovezanog proizvodnog društva 1 samo preneseni preko SMBV-ovih računa, ali da nisu pripisivi SMBV-ovoj djelatnosti. Kupnja proizvoda od nepovezanog proizvodnog društva 1 stoga je transakcija koja je neutralna za određivanje njegove oporezive dobiti.
- 526 U tom pogledu, valja utvrditi da nije isključeno da su prihodi ostvareni od proizvoda koje dobavlja nepovezano proizvodno društvo 1 jednakovrijedni troškovima nepovezanog proizvodnog društva 1 tako da SMBV ne ostvaruje nikakvu dobit od proizvoda navedenog društva. Međutim, Komisija nije dokazala da je SMBV dodao vrijednost proizvodima nepovezanog proizvodnog društva 1 i da je stvarno ostvario dobit od korištenja tim proizvodima, tako da su se troškovi nepovezanog proizvodnog društva 1 nužno trebali uzeti u obzir u svrhu primjene TNMM-a.
- 527 Komisija ne dokazuje ni da se razlikama navedenima u izvješću o transfernoj cijeni, između SMBV-ovih funkcija i funkcija 20 poduzetnika na temelju kojih je provedena analiza usporedbe, ne opravdava primjena prilagodbe u pogledu isključivanja troškova nepovezanog proizvodnog društva 1.
- 528 Budući da Komisija nije iznijela elemente na temelju kojih bi se moglo smatrati da je SMBV ostvario dobit od transakcije s nepovezanim proizvodnim društvom 1 ili da je dodatak trebalo primijeniti na troškovnu bazu koja uključuje troškove nepovezanog proizvodnog društva 1, valja utvrditi da nije mogla zaključiti da je isključivanje navedenih troškova bilo pogrešno i da je dovelo do smanjenja SMBV-ove dobiti.
- 529 Kao treće, valja utvrditi da se, kao što to tvrdi Starbucks, brojčani podaci sadržani u tablici prikazanoj u točki 184. Komisijina odgovora na tužbu u predmetu T-636/16, što su izračuni temeljeni na brojkama sadržanima u tablici 3. pobijane odluke, ne mogu uzeti u obzir u potporu Komisijinu stajalištu. S jedne strane, navedeni podaci odnose se na SMBV-ove ukupne troškove (operativni izdaci i trošak prodane robe), a ne samo na operativne troškove kojima bi se dodali troškovi nepovezanog proizvodnog društva 1. S druge strane, tim se podacima dokazuje samo da bi razina dobiti bila veća da je troškovna osnovica bila viša te se njima ne može potkrijepiti tvrdnja prema kojoj bi SMBV ostvario dobit od korištenja proizvodima nepovezanog proizvodnog društva 1.

- 530 Kao četvrto, valja istaknuti da je isključivanje troškova nepovezanog proizvodnog društva 1 bilo provedeno zajedno s prilagodbom stope povrata naviše. Stoga se ne može nužno zaključiti da su prilagodbe primijenjene u STC-u, razmatrane zajedno, neizbježno dovele do smanjenja SMBV-ove porezne osnovice. Međutim, Komisija nije brojčano izrazila troškove nepovezanog proizvodnog društva 1 ili barem udio koji čine u SMBV-ovim troškovima. Stoga iz pobijane odluke ne proizlazi da troškovi nepovezanog proizvodnog društva 1 čine toliki udio u SMBV-ovim troškovima da bi samo njihovo isključivanje imalo takav utjecaj na SMBV-ovu dobit da razina te dobiti više ne bi predstavljala dobit ostvarenu po tržišnim uvjetima.
- 531 S obzirom na ta razmatranja, valja utvrditi da Komisija nije uspjela dokazati da se isključivanjem troškova nepovezanog proizvodnog društva 1 dodijelila prednost SMBV-u a da nije potrebno ispitati je li Komisija dostatno obrazložila svoju odluku.

c) „Prilagodba obrtnog kapitala”

1) Doseg predmetne prilagodbe

- 532 Što se tiče dosega predmetne druge prilagodbe, valja utvrditi da je u uvodnoj izjavi 407. pobijane odluke Komisija tvrdila da je „prilagodba obrtnog kapitala” (*working capital adjustment*) značila da metodologijom predloženom u izvješću o transfernoj cijeni nije dobivena pouzdana procjena tržišnog rezultata u skladu s načelom nepristrane transakcije. U tom pogledu, valja napomenuti da se ni u izvješću o transfernoj cijeni ni u STC-u ne upotrebljava izraz „prilagodba obrtnog kapitala”.
- 533 Najprije, Komisija je u pobijanoj odluci tvrdila da je, u izvješću o transfernoj cijeni, porezni savjetnik grupacije Starbucks predložio prilagodbu dodatka za pretvaranje, koju su nizozemska tijela opisala kao „prilagodbu obrtnog kapitala” (uvodna izjava 401. pobijane odluke). Iz tog utvrđenja proizlazi da izraz „prilagodba obrtnog kapitala”, kako je upotrijebljen u pobijanoj odluci, treba shvatiti u smislu u kojem su ga upotrijebila nizozemska tijela tijekom upravnog postupka.
- 534 Zatim, iz uvodne izjave 403. pobijane odluke proizlazi da je Komisija izrazila sumnje u vezi s „prilagodbom obrtnog kapitala” u uvodnim izjavama 101. do 113. odluke o pokretanju postupka. S jedne strane, valja napomenuti da je, u uvodnim izjavama 101. i 102. odluke o pokretanju postupka, Komisija razmatrala „prilagodbu troškova sirovina” (*raw material cost mark-up*), dok je prilagodbu o isključivanju troškova zelene kave iz troškovne baze razmatrala u uvodnim izjavama 99. i 100. odluke o pokretanju postupka. Stoga se u uvodnoj izjavi 403. pobijane odluke ne upućuje na potonju prilagodbu. To je utvrđenje uostalom potkrijepljeno uvodnom izjavom 269. točkom iii. i bilješkom 130. pobijane odluke.
- 535 Točno je da se uvodne izjave 103. do 113. odluke o pokretanju postupka djelomično odnose i na prilagodbu o isključivanju troškova zelene kave iz troškovne baze. Međutim, u skladu s uvodnom izjavom 107. odluke o pokretanju postupka, argumenti nizozemskih tijela u pogledu „prilagodbi obrtnog kapitala” izneseni su u uvodnoj izjavi 59. te odluke. Međutim, u skladu s uvodnom izjavom 59. odluke o pokretanju postupka, nizozemska tijela izjavila su da je „[p]rilagodba u ovom slučaju [bila] spoj dviju prilagodbi usporedivosti: obuhvaća[la je] prilagodbu obrtnog kapitala za inventar sirovina na povrat usporedivih društava i prilagodbu za troškove sirovina u troškovnoj bazi usporedivih društava”. Iz opisa argumenata Kraljevine Nizozemske tijekom upravnog postupka proizlazi da se, što se tiče nje, izraz „prilagodba obrtnog kapitala” odnosio samo na „prilagodbu troškova sirovina”, koja je utvrđena u izvješću o transfernoj cijeni.
- 536 Naposljetku, valja utvrditi da u uvodnoj izjavi 407. pobijane odluke Komisija sama razlikuje „prilagodbu obrtnog kapitala” od isključivanja troškova nepovezanog proizvodnog društva 1 iz SMBV-ove porezne osnovice.

- 537 Stoga valja zaključiti da se izrazom „prilagodba obrtnog kapitala”, upotrijebljenim u uvodnoj izjavi 407. pobijane odluke, upućuje na „prilagodbu troškova sirovina”, koja je utvrđena u izvješću o transfernoj cijeni.
- 538 U svakom slučaju, čak i da izraz „prilagodba obrtnog kapitala”, upotrijebljen u uvodnoj izjavi 407. pobijane odluke, također treba shvatiti kao upućivanje na prilagodbu za troškove sirovina u SMBV-ovoj troškovnoj bazi, treba utvrditi da uvodne izjave 401. do 406. pobijane odluke ne sadržavaju nikakav argument u pogledu troškovne baze osim onog koji se odnosi na isključivanje troškova nepovezanog proizvodnog društva 1. Međutim, već je bilo utvrđeno, u točkama 514. do 531. ove presude, da Komisija nije uspjela dokazati da se isključivanjem tih troškova dodijelila prednost SMBV-u. U uvodnim izjavama 404. i 405. pobijane odluke, Komisija samo odbija argumente Kraljevine Nizozemske u pogledu relevantnosti studije usporedivosti na temelju ukupnih troškova i znanstvenog članka. K tomu, uvodne izjave 401. do 403. pobijane odluke ne sadržavaju nikakvo upućivanje na SMBV-ovu troškovnu bazu.

2) Prigovor koji se temelji na smanjenju SMBV-ova poreznog opterećenja

- 539 Kao prvo, valja istaknuti da, s obzirom na to da, s jedne strane, „prilagodba obrtnog kapitala” odgovara prilagodbi za troškove sirovina u troškovnoj bazi, koja je utvrđena u izvješću o transfernoj cijeni (vidjeti točku 537. ove presude) i da je, s druge strane, odbijen argument koji se odnosi na isključivanje troškova nepovezanog proizvodnog društva 1 (vidjeti točke 514. do 531. ove presude), ta se prilagodba očituje povećanjem dodatka troškovne baze od [povjerljivo] % do [povjerljivo] %. Međutim, upotreba višeg dodatka za potrebe određivanja SMBV-ove oporezive dobiti nije mogla dovesti do smanjenja SMBV-ove oporezive dobiti. Samom tom prilagodbom, razmatranom zasebno, stoga se nije mogla dodijeliti prednost SMBV-u.
- 540 Iz toga slijedi da Komisija nije uspjela dokazati da je „prilagodba obrtnog kapitala” imala za učinak smanjenje razine SMBV-ove dobiti niti da mu se, prema tome, tom prilagodbom dodijelila prednost.
- 541 Kao drugo, valja utvrditi da se Komisijinim rasuđivanjem o „prilagodbi obrtnog kapitala”, iznesenim u uvodnim izjavama 401. do 405. pobijane odluke, nije moglo dokazati da je „prilagodba obrtnog kapitala” imala za učinak smanjenje razine SMBV-ove dobiti i da mu se, prema tome, tom prilagodbom dodijelila prednost.
- 542 Najprije, budući da je Komisija svoje rasuđivanje temeljila na utvrđenju da se metodom upotrijebljenom za određivanje „prilagodbe obrtnog kapitala” nije uzeo u obzir iznos obrtnog kapitala usporedivih poduzetnika ni SMBV-a, dovoljno je utvrditi da Komisija ne objašnjava kako bi se tom činjenicom moglo dokazati smanjenje razine SMBV-ove dobiti.
- 543 Zatim, iako je Komisija smatrala da nije bilo stalnog odnosa između troška prodane robe korištenog u prilagodbi i potreba za obrtnim kapitalom, valja utvrditi da Komisija nije objasnila kako bi se tom činjenicom moglo konkretno dokazati smanjenje razine SMBV-ove dobiti.
- 544 Usto, svojim tvrdnjama prema kojima je „prilagodba obrtnog kapitala” poreznog savjetnika grupacije Starbucks neprimjerena za navedenu svrhu i prilagodbu za razlike u upotrebi obrtnog kapitala, Komisija samo iznosi opća i neprecizna razmatranja, kao što su ona kojima se tvrdi da je ta prilagodba „neprimjerena” ili pak da „[d]ruštvo koje ima velike troškove sirovina može imati nisku potrebu za obrtnim kapitalom ako učinkovito obrađuje svoje zalihe”.

- 545 Naposljetku, što se tiče utvrđenja, u uvodnim izjavama 402. do 405. pobijane odluke, prema kojem „prilagodba obrtnog kapitala” nipošto nije opravdana činjenicama koje su navedene u izvješću o transfernoj cijeni ni argumentima koje je Kraljevina Nizozemska iznijela u okviru upravnog postupka, valja utvrditi da se samim utvrđenjem da takvo opravdanje ne postoji ne dokazuje ni da je „prilagodba obrtnog kapitala” dovela do smanjenja SMBV-ove oporezive dobiti.
- 546 Iz toga slijedi da Komisija, suprotno onomu što je zaključila u uvodnoj izjavi 407. pobijane odluke, nije dokazala da je „prilagodba obrtnog kapitala” dovela do smanjenja SMBV-ove oporezive dobiti.
- 547 Taj zaključak ne može se dovesti u pitanje Komisijinim argumentima. Naime, važno je utvrditi da iz uvodne izjave 407. pobijane odluke proizlazi da je ispitivanje „prilagodbe obrtnog kapitala”, koje je provela Komisija, podredna analiza u slučaju da je SMBV-ova glavna funkcija stvarno bila prženje kave. Međutim, argumenti koje je Komisija iznijela u svojim pismenima u pogledu „prilagodbe obrtnog kapitala” temelje se na pretpostavci da je SMBV-ova glavna djelatnost bila preprodaja. Stoga je važno odbiti te različite argumente.
- 548 S obzirom na razmatranja iznesena u točkama 502. do 547. ove presude, valja prihvatiti prigovore Kraljevine Nizozemske i Starbucksa prema kojima Komisija nije dokazala da je, time što su STC-om potvrđene prilagodbe obrtnog kapitala, kao i isključivanje troškova nepovezanog proizvodnog društva 1, dodijeljena prednost SMBV-u.
- 549 Prema tome, valja prihvatiti tužbeni razlog koji se temelji na činjenici da, u okviru četvrtog, petog i šestog argumentacijska niza, Komisija nije dokazala da je STC-om dodijeljena prednost SMBV-u, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

F. Pitanje je li se STC-om odstupilo od članka 8.ter ZPD-a, kao i od Odluke o transfernim cijenama (rasuđivanje s obzirom na ograničeni referentni okvir, uvodne izjave 409. do 412. pobijane odluke)

- 550 Kraljevina Nizozemska tvrdi da svoje tužbene razloge u pogledu nepostojanja prednosti, u ovom slučaju, iznosi protiv Komisijina glavnog stajališta, odnosno šest argumentacijskih nizova, kao i protiv njezina rasuđivanja o ograničenom referentnom okviru, kojim je Komisija zaključila da u predmetnom slučaju postoji prednost s obzirom na članak 8.ter ZPD-a, kao i Odluku o transfernim cijenama. Starbucks pak tvrdi da je Komisija trebala ispitati STC s obzirom na članak 8.ter stavak 1. ZPD-a i Odluku o transfernim cijenama, što nije učinila.
- 551 Komisija navodi da je u uvodnim izjavama 409. do 412. pobijane odluke, ispitala STC s obzirom na članak 8.ter stavak 1. ZPD-a i da je nakon tog ispitivanja utvrdila da je STC-om dodijeljena selektivna prednost SMBV-u.
- 552 U tom pogledu, valja utvrditi da je, krajnje podredno, u odjeljku 9.2.4. pobijane odluke, naslovljenom „Dodatna argumentacija: Selektivna prednost zbog odstupanja od Odluke [o transfernim cijenama]” (uvodne izjave 409. do 412. pobijane odluke), Komisija smatrala da se STC-om dodijelila prednost SMBV-u s obzirom na ocjenu na temelju ograničenijeg okvira iz članka 8.ter stavka 1. ZPD-a i Odluke o transfernim cijenama (uvodna izjava 412. pobijane odluke).
- 553 Naime, u uvodnoj izjavi 410. pobijane odluke Komisija je iznijela da se, „slijedeći dodatnu argumentaciju[,] [...] SMBV STC-om također da[la] selektivna prednost SMBV-u u kontekstu ograničenijeg referentnog sustava koji čine društva koja su dio grupacije koja primjenjuju transferne cijene na koje se odnosi članak 8.[ter] stavak 1. ZPD-a i Odluka [o transfernim cijenama]”. U uvodnoj izjavi 411. pobijane odluke, Komisija je podsjetila da se člankom 8.ter stavkom 1. ZPD-a i Odlukom o transfernim cijenama utvrđuje „načelo transakcije po tržišnim uvjetima prema nizozemskom poreznom zakonu prema kojem bi se za transakcije između unutargrupnih društava trebala isplaćivati naknada

jednaka onoj koju bi dogovorila nezavisna društva”. U toj uvodnoj izjavi Komisija je istaknula da se u preambuli Odluke o transfernim cijenama pojašnjava da se Smjernice OECD-a primjenjuju izravno na Nizozemsku. U uvodnoj izjavi 412. pobijane odluke, Komisija je uputila na rasuđivanje izneseno u uvodnim izjavama 268. do 274. pobijane odluke, u kojem je sažeto šest argumentacijskih nizova, kako bi zaključila da se STC-om također dodijelila selektivna prednost na temelju ograničenijeg referentnog okvira koji se sastoji od članka 8.ter stavka 1. ZPD-a i Odluke o transfernim cijenama.

- 554 Iz tih utvrđenja proizlazi da je Komisija zaključila da se predmetnim STC-om dodijelila selektivna prednost SMBV-u s obzirom na to da dovodi do smanjenja dospjelog poreza u odnosu na situaciju u kojoj bi se točno primijenilo načelo nepristrane transakcije navedeno u članku 8.ter ZPD-a i u Odluci o transfernim cijenama.
- 555 Međutim, treba utvrditi da je Komisija temeljila taj zaključak na svojem ispitivanju STC-a koje je provela u okviru svoje glavne analize. Tako je tvrdila da je već dokazala, u okviru odjeljka 9.2.3.1. pobijane odluke, da STC ne može dovesti do pouzdane procjene rezultata po tržišnim uvjetima.
- 556 Točno je da se rasuđivanje izneseno u uvodnim izjavama 409. do 412. pobijane odluke odnosi, prije svega, na argument Kraljevine Nizozemske i Starbucksa u pogledu odabira referentnog okvira, koji je dio analize selektivnosti predmetne mjere.
- 557 Međutim, valja napomenuti da Kraljevina Nizozemska i Komisija smatraju da uvodnu izjavu 412. pobijane odluke treba tumačiti na način da je Komisija zaključila, na temelju ispitivanja s obzirom na relevantno nacionalno pravo, odnosno članak 8.ter stavak 1. ZPD-a i Odluku o transfernim cijenama, da se STC-om dodijelila prednost SMBV-u, pri čemu se analiza koju je Komisija provela u šest argumentacijskih nizova primjenjuje *mutatis mutandis*. To je utvrđenje uostalom potkrijepljeno tekstom uvodne izjave 416. pobijane odluke.
- 558 S obzirom na to da u ovom slučaju nije potrebno zauzeti stajalište o točnoj prirodi i točnom doseg rasuđivanja s obzirom na Komisijin ograničen referentni okvir, iznesen u uvodnim izjavama 409. do 412. pobijane odluke, dovoljno je utvrditi da, čak i da je tim rasuđivanjem Komisija ispitala pogreške koje je utvrdila u okviru šest argumentacijskih nizova s obzirom na članak 8.ter ZPD-a i Odluku o transfernim cijenama, kojima se u nizozemsko pravo uključuje načelo nepristrane transakcije, Komisija nije dokazala, iz istih razloga koji su izneseni u točkama 173. do 549. ove presude, koji se primjenjuju *mutatis mutandis* na takvo ispitivanje, da je STC-om dodijeljena prednost SMBV-u, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

G. Zaključak

- 559 S jedne strane, iz točaka 404. i 549. ove presude proizlazi da šest argumentacijskih nizova iz pobijane odluke nije dovoljno kako bi se dokazalo da je STC-om dodijeljena prednost SMBV-u, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 560 S druge strane, iz točaka 550. do 558. ove presude proizlazi da Komisija nije dokazala da se STC-om odstupilo od članka 8.ter ZPD-a, kao ni od Odluke o transfernim cijenama i da je njime tako dodijeljena prednost SMBV-u, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 561 Iz svega prethodno navedenog stoga proizlazi da, nijednim od argumentacijskih nizova koje je iznijela u pobijanoj odluci, Komisija nije uspjela u dovoljnoj mjeri dokazati da postoji prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Stoga valja poništiti pobijanu odluku u cijelosti a da nije potrebno ispitati ostale tužbene razloge koje su istaknuli Kraljevina Nizozemska i Starbucks.

IV. Troškovi

562 U skladu s člankom 134. stavkom 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da Komisija nije uspjela u postupku, valja joj naložiti snošenje vlastitih troškova, kao i troškova Kraljevine Nizozemske i Starbucksa, sukladno njihovim zahtjevima.

563 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, Irska će snositi vlastite troškove.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (sedmo prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

- 1. Predmeti T-760/15 i T-636/16 spajaju se u svrhu donošenja ove presude.**
- 2. Poništava se Odluka Komisije (EU) 2017/502 od 21. listopada 2015. o državnoj potpori SA.38374 (2014/C, ex 2014/NN) koju je Nizozemska provela u korist Starbucksa.**
- 3. Europska komisija snosit će vlastite troškove, kao i troškove Kraljevine Nizozemske, korporacije Starbucks Corp. i društva Starbucks Manufacturing Emea BV.**
- 4. Irska će snositi vlastite troškove.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 24. rujna 2019.

Potpisi

Sadržaj

I. Okolnosti spora i pravni okvir	2
A. Nacionalni pravni okvir	2
B. Sporazum o transfernoj cijeni	4
C. Okolnosti spora	5
1. Upravni postupak pred Komisijom	5
2. Pobjijana odluka	5
a) Opis osporavane mjere	6
b) Ocjena osporavane mjere	8
c) Povrat državne potpore	13
d) Zaključak	13
II. Postupak i zahtjevi stranaka	14
A. Pisani dio postupka u predmetu T-760/15	14
1. Sastav sudskog vijeća i prioritarno postupanje	15
2. Intervencije	15
3. Zahtjevi za povjerljivo postupanje	15
4. Zahtjevi stranaka	16
B. Pisani dio postupka u predmetu T-636/16	16
1. Sastav sudskog vijeća i prioritarno postupanje	16
2. Zahtjevi za povjerljivo postupanje	17
3. Zahtjevi stranaka	17
C. Spajanje u svrhu usmenog dijela postupka i usmeni dio postupka	17
III. Pravo	18
A. Postupovna pitanja	18
1. Spajanje ovih predmeta u svrhu donošenja odluke kojom se završava postupak	18
2. Zahtjev za izuzimanje iz spisa Starbucksovih očitovanja na izvještaj za raspravu	18
3. Dopuštenost priloga A.7 tužbi u predmetu T-760/15	19

B. Tužbeni razlozi i struktura ispitivanja ovih tužbi	20
C. Postojanje načela nepristrane transakcije u području nadzora nad državnim potporama i poštovanje načela porezne autonomije država članica	21
D. Osparavanje glavnog rasuđivanja koje se odnosi na postojanje porezne pogodnosti u korist SMBV-a (uvodne izjave 275. do 361. pobijane odluke)	27
1. Odabir TNMM-a u ovom slučaju i neispitivanje unutargrupne transakcije za koju je STC stvarno zatražen (prvi argumentacijski niz)	27
a) Uvodne napomene	29
b) Teret dokazivanja	30
c) Razina nadzora koji treba provesti Opći sud	31
d) Nepostojanje utvrđivanja i analize tantijeme koju je SMBV plaćao Alkiju u STC-u	31
e) Zahtjev davanja prednosti metodi CUP u odnosu na TNMM	32
2. Pitanje je li tantijema koju je SMBV plaćao Alkiju trebala biti nula (drugi argumentacijski niz)	34
a) Uvodne napomene	35
b) SMBV-ove funkcije koje se odnose na tantijemu	36
c) Pravila o normalnom oporezivanju u nizozemskom pravu	36
d) Upotreba elemenata na koje se poziva Komisija, a koji nisu bili dostupni u trenutku sklapanja STC-a	37
e) Pitanje je li intelektualno vlasništvo u vezi s prženjem imalo vrijednost za SMBV	38
1) Pitanje je li se SMBV koristio intelektualnim vlasništvom u vezi s prženjem izravno na tržištu	38
2) Pitanje je li SMBV zabilježio gubitke od svojih djelatnosti prženja	40
f) Usporedba s ugovorima o prženju koje je Starbucks sklopio s trećim stranama i usporedba sa sličnim dogovorima o licenci „na tržištu”	42
1) Ugovori koji su sklopljeni nakon STC-a	44
2) Ugovori sklopljeni s poduzetnicima koji ne prže kavu	44
3) Ugovori s poduzetnicima koji nisu prodavali prženu kavu trgovinama ili potrošačima	44
4) Ugovori koji se odnose na proizvode koji nisu pržena kava	45
5) Ugovor kojim se predviđa plaćanje tantijeme za upotrebu intelektualnog vlasništva u vezi s prženjem	46
6) Ugovor sklopljen s nepovezanim proizvodnim društvom 2	48
g) Ugovori sklopljeni između Starbucksovih konkurenata i trećih strana koje prže kavu	51

h) Argument prema kojem je razina tantijeme trebala biti niža od razine koja je odobrena STC-om	52
3. Godišnje utvrđivanje troškova zrna zelene kave (treći argumentacijski niz)	54
a) Pitanje je li cijena zrna zelene kave bila izvan dosega osporavane mjere	54
b) Pitanje je li razina dodatka primijenjenog na troškove zrna zelene kave koju je SCTC prodavao SMBV-u bila po tržišnim uvjetima	57
E. Oспорavanje podrednog rasuđivanja koje se odnosi na postojanje porezne pogodnosti u korist SMBV-a (uvodne izjave 362. do 408. pobijane odluke)	59
1. Određivanje SMBV-a kao najsloženijeg subjekta (četvrti argumentacijski niz)	60
2. Funkcijska analiza SMBV-a i određivanje SMBV-ove dobiti na temelju operativnih troškova (peti argumentacijski niz)	63
a) Odabir pokazatelja razine dobiti	64
b) Komisijina analiza usporedivosti	67
3. Odabir prilagodbi (šesti argumentacijski niz)	70
a) Uvodne napomene	71
b) Prilagodba koja se odnosi na troškovnu bazu	72
c) „Prilagodba obrtnog kapitala”	74
1) Doseg predmetne prilagodbe	74
2) Prigovor koji se temelji na smanjenju SMBV-ova poreznog opterećenja	75
F. Pitanje je li se STC-om odstupilo od članka 8.ter ZPD-a, kao i od Odluke o transfernim cijenama (rasuđivanje s obzirom na ograničeni referentni okvir, uvodne izjave 409. do 412. pobijane odluke)	76
G. Zaključak	77
IV. Troškovi	78