

A BIZOTTSÁG (EU) 2017/502 HATÁROZATA**(2015. október 21.)****a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C korábbi 2014/NN) állami támogatásról***(az értesítés a C(2015) 7143. számú dokumentummal történt)***(Kizárólag a holland változat hiteles)****(EGT-vonatkozású szöveg)**

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG,

Tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre és különösen annak 108. cikke (2) bekezdésének első albekezdésére,

Tekintettel az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásra és különösen annak 62. cikke (1) bekezdésének a) pontjára,

Miután a fenti rendelkezéseknek megfelelően felkérte az érdekelt feleket észrevételeik megtételére ⁽¹⁾, és ezen észrevételek figyelembevételével,

mivel:

1. AZ ELJÁRÁS

- (1) 2013. július 30-án kelt levelében a Bizottság felkérte a holland hatóságokat, hogy adjanak tájékoztatást a Hollandiában érvényes feltételes adómegállapítás gyakorlatáról, valamint a Starbucks Corporation közvetett irányítása alá tartozó Starbucks Coffee EMEA BV (a továbbiakban: „Starbucks Coffee BV”) és Starbucks Manufacturing EMEA BV (a továbbiakban: „SMBV”) vállalatokra vonatkozó összes feltételes adómegállapításról. A Starbucks Corporation és az irányítása alatt álló összes vállalatra a továbbiakban együttesen „Starbucks” vagy a „Starbucks csoport” megnevezéssel hivatkozunk.
- (2) 2013. október 2-i keltezésű levelükben a holland hatóságok benyújtották a Bizottságnak a kért információkat, köztük a holland adóhatóság és a Starbucks Coffee BV között 2008-ban (a továbbiakban: a „Starbucks Coffee BV APA”) létrejött előzetes árképzési megállapodást („APA”) ⁽²⁾, valamint a holland adóhatóság és az SMBV között 2008-ban létrejött előzetes árképzési megállapodást (a továbbiakban: az „SMBV APA”), illetve az azokat alátámasztó dokumentumokat. Ezek a dokumentumok különösen a két előzőekben említett APA megállapodások iránti kérelmet alátámasztó transzferárazási jelentésre (a továbbiakban: a „transzferárazási jelentés”), valamint a holland adóhatóság és a Starbucks Corporation adótanácsadója, [az adótanácsadó] ^(*), (a továbbiakban: „az adótanácsadó”) között a Starbucks Coffee BV és az SMBV ⁽³⁾ nevében lezajlott egyéb cserékre vonatkoznak.
- (3) 2014. január 9-én, egy 2014. január 15-én tartandó ülés előkészítése során a Bizottság e-mailt küldött a holland hatóságoknak, amelyben számos kérdést felsorolt többek között a holland adóhatóság által kötött Starbucks Coffee BV APA és SMBV APA megállapodásokban rögzített transzferárazási megállapodásra vonatkozóan.
- (4) 2014. január 15-én a Bizottság szolgálatai és a holland adóhatóság képviselői ülést tartottak, amelyen a Bizottság szolgálatai további magyarázatot kértek többek között a költségalap transzferárazási jelentésben szereplő kiigazítására vonatkozóan az SMBV APA megállapodást illetően, valamint az SMBV által kifizetett ingadozó jogdíjakra vonatkozóan.

⁽¹⁾ HL C 460., 2014.12.19., 11. o.

⁽²⁾ A határozat teljes szövegében a „feltételes adómegállapítás” és az „APA” kifejezések egymás szinonimájaként szerepelnek.

^(*) Ennek a szövegnek egyes részletei titkosítottak, hogy ne kerüljön bizalmas információ nyilvánosságra; az érintett részletek szögletes zárójelben szerepelnek. A nyers kávébabra vonatkozó SCTC haszonkulcsa és árrése 3 % legközelebbi többszörösére van kerekítve.

⁽³⁾ Az alátámasztó dokumentumok részeként benyújtották a holland adóhatóság és a Starbucks Coffee BV, valamint az SMBV között 2001-ben létrejött korábbi feltételes adómegállapítást is.

- (5) Válaszul a 2014. január 15-i ülésen feltett kérdésekre, 2014. január 28-án kelt levelükben a holland hatóságok tájékoztatást adtak az összehasonlíthatósági kiigazításokra, az összehasonlítható vállalatok kiválasztására és az ingadozó jogdíjakra. A benyújtott dokumentumokra vonatkozó bővebb információt a 9. preambulumbekkezdésben említett eljárás megindításáról szóló határozat 59–62. preambulumbekkezdései tartalmazzák.
- (6) 2014. március 7-én kelt levelében ⁽⁴⁾ a Bizottság tájékoztatta a holland hatóságokat, hogy mérlegelése alatt áll, hogy a Starbucks Coffee BV és az SMBV javára kötött APA megállapodások új állami támogatásnak minősülnek-e a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében, és felkérte a holland hatóságokat, hogy véleményezzék a támogatás összeegyeztethetőségét. A Bizottság felkérte a holland hatóságokat, hogy nyújtsák be a Starbucks Coffee BV és SMBV APA megállapodásokra vonatkozó összes kiegészítő információt, valamint a Starbucks Coffee BV és SMBV, illetve e vállalatok holland kapcsolt vállalatainak adóbevallásait.
- (7) 2014. március 21-én kelt levelükben a holland hatóságok reagáltak a 2014. március 7-i levélre, és benyújtották a kért adóbevallásokat. A holland hatóságok továbbá megerősítették, hogy a Bizottság már megkapta a korábban a Bizottságnak benyújtott APA megállapodásokra vonatkozó összes releváns dokumentumot.
- (8) 2014. május 6-án a Bizottság szolgálatai és a holland adóhatóság képviselői üléseztek.
- (9) 2014. június 11-én a Bizottság elfogadta a hivatalos vizsgálatot elindító határozatot a Szerződés 108. cikke (2) bekezdésének értelmében az SMBV APA megállapodásra vonatkozóan azon az alapon, hogy az APA a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősülhet (a továbbiakban: „az eljárás megindításáról szóló határozat”) ⁽⁵⁾.
- (10) 2014. július 16-án kelt levelükben a holland hatóságok benyújtották észrevételeiket az eljárás megindításáról szóló határozatra. A beadvány többek között tartalmazta az Alki Limited Partnership (a továbbiakban: „Alki LP”) és az SMBV között létrejött pörkölési megállapodást, valamint az SMBV és a Starbucks Coffee Trading Company SARL (a továbbiakban: az „SCTC”) között létrejött nyerskávé adásvételi megállapodást.
- (11) 2014. november 25-én kelt levelében a Bizottság felkérte a holland hatóságokat, hogy adják meg az eljárás megindításáról szóló határozatban kért tájékoztatást, amelyet a holland hatóságok 2014. július 16-án csak részben nyújtottak be, és hogy bocsássák rendelkezésre az SMBV APA megállapodás elemzéséhez szükséges kiegészítő információkat.
- (12) 2014. december 19-én kelt levelével a holland hatóságok válaszoltak a 2014. november 25-i levélre, jelezve, hogy a kért információk egy része nincs a holland hatóságok birtokában.
- (13) 2014. december 19-én az eljárás megindításáról szóló határozatot közzétették az Európai Unió Hivatalos lapjában. A Bizottság felkérte az érdekelt feleket az intézkedésre vonatkozó észrevételeik megküldésére.
- (14) 2015. január 16-án kelt levelében a Starbucks benyújtotta észrevételét az eljárás megindításáról szóló határozatra. A holland adótanácsadók egyesülete (De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, a továbbiakban: „NOB”), a holland munkavállalók és ipar konföderációja (Verbond van Nederlandse Ondernemingen & Nederlands Christelijk Werkgeversverbond, a továbbiakban: „VNO-NCW”), az ATOZ luxemburgi adótanácsadók, az Oxfam nemzetközi és osztrák kereskedelmi iparkamara (a Bundesarbeitskammer Österreich, a továbbiakban: BAK) is benyújtották észrevételeiket az eljárás megindításáról szóló határozatra.
- (15) 2015. január 8-án kelt levelében válaszul a Bizottság 2014. november 25-i levelére a holland hatóságok benyújtották az Alki LP betéti társaságot létrehozó alapító okiratot.

⁽⁴⁾ Ezt a levelet angol nyelven 2014. március 7-én küldték meg Hollandiának, amelyet ugyanennek a levélnek a holland nyelvű változata követett 2014. március 14-én.

⁽⁵⁾ Lásd 1. lábjegyzetet.

- (16) 2015. február 12-én a Bizottság tájékoztatta Hollandiát, hogy megállapította, a 659/1999/EK tanácsi rendelet ⁽⁶⁾ 6a. cikkének megfelelően az SMBV APA megállapodást érintő hivatalos vizsgálati eljárás ez idáig nem bizonyult hatékonynak ⁽⁷⁾. 2015. február 6-án kelt levelében és a 659/1999/EK rendelet 6a. cikke (2) bekezdése b) pontjának megfelelően a Bizottság a holland hatóságok hozzájárulását kérte ahhoz, hogy közvetlenül vegye fel a kapcsolatot a Starbuckszal a hiányzó információk megszerzése érdekében.
- (17) 2015. február 18-án kelt levelében a Bizottság tájékoztatta a holland hatóságokat, hogy megkapta egy versenytárs észrevételeit a nyers kávébab pörkölési folyamatának többletértékére vonatkozóan, és felkérte a holland hatóságokat, hogy véleményezzék az észrevételeket. 2015. március 11-i keltezésű levelükben a holland hatóságok benyújtották megjegyzéseiket ezekre az észrevételekre.
- (18) 2015. március 12-i levelében Hollandia válaszol a Bizottság 2015. február 6-i levelére megadta engedélyét a Bizottságnak, hogy közvetlenül felvegye a kapcsolatot a Starbuckszal. Ezt követően 2015. március 16-i levelében a Bizottság a 659/1999/EK rendelet 6a. cikkének (6) bekezdése alapján felkérte a Starbucksot, hogy adjon tájékoztatást a Starbucks üzletek jogi szerkezetére és üzleti modelljére vonatkozóan, valamint az SMBV által felhasznált nyersanyagokra, vagyis a nyers kávébabra vonatkozóan (a továbbiakban: „Starbucks MIT kérés”).
- (19) 2015. március 20-án és 26-án kelt levelükben a holland hatóságok benyújtották észrevételeiket a harmadik felek által az eljárás megindításáról szóló határozatra adott megjegyzésekre.
- (20) 2015. április 7-én, a 2015. február 12-i határozat elfogadását követően és a 659/1999/EK rendelet 6a. cikkének (a) bekezdésével összhangban a Bizottság felvette a kapcsolatot a Starbucks négy versenytársával, hogy üzleti modelljükre, valamint értékteremtő tevékenységeikre vonatkozóan piaci információkat szolgáltatassanak, hogy azok alapján le tudja zárni az ügy kivizsgálását (a továbbiakban: a „versenytársi MIT kérés”). Ez a négy versenytárs az Y vállalat, Alois Dallmayr Kaffee oHG (továbbiakban: „Dallmayr”), Nestlé S.A. (továbbiakban: „Nestlé”) és a Melitta Europa GmbH & Co. KG (továbbiakban: „Melitta”) volt. A Bizottság egyidejűleg tájékoztatta a holland hatóságokat, hogy tájékoztatásra irányuló kérelmet küldött a Starbucks versenytársainak.
- (21) 2015. április 13-án a Starbucks benyújtotta a Bizottság 2015. március 16-i levelében kért információkat.
- (22) 2015. április 27-én kelt leveleikben a Dallmayr és az Y vállalat válaszolt a Bizottság 2015. április 7-i piaci információk szolgáltatására irányuló kérelmére.
- (23) 2015. április 29-én a Bizottság szolgálatai és a Starbucks ülést tartottak, amelyen a Bizottság szolgálatai tisztázták, hogyan kell a vizsgálat összefüggésében értelmezni a Starbucks MIT kérésben szereplő bizonyos kérdéseket.
- (24) 2015. május 6-án kelt levelében, a Starbucks 2015. április 13-i válaszáat követően, a Bizottság további információ szolgáltatására kérte fel a Starbucksot.
- (25) 2015. május 11-én kelt levelében a Bizottság felkérte az Y vállalatot, hogy szolgáltatson további magyarázatot a benyújtott piaci információk vonatkozásában. Ezeket a magyarázatokat az Y vállalat 2015. május 21-i levelében megadta.
- (26) 2015. május 20-i és 2015. május 26-i levelében a Nestlé és a Melitta válaszolt a Bizottság 2015. április 7-i versenytársi MIT kérésére.

⁽⁶⁾ A Tanács 659/1999/EK rendelete (1999. március 22.) az EK-Szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról (HL L 83., 1999.3.27., 1. o.). A 2015. július 13-i 659/1999/EK tanácsi rendeletet 2015. október 14-i hatállyal hatályon kívül helyezte a Tanács (EU) 2015/1589 rendelete (2015. július 13.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról (HL L 248., 2015.9.24., 9. o.). Az eljárás során megtett összes eljárási lépés a 659/1999/EK rendelet értelmében került elfogadásra. A 659/1999/EK rendeletre tett minden hivatkozás a 2015/1589/EU rendeletre tett hivatkozásként értelmezendő, és az ez utóbbi rendelet II. mellékletben szereplő korrelációs táblázatnak megfelelően kell olvasni.

⁽⁷⁾ C(2015) 862, 2015.2.12.

- (27) 2015. május 27-én kelt levelükben a holland hatóságok benyújtották észrevételeiket az Y vállalat és a Dallmayr által benyújtott információkra.
- (28) 2015. május 29-i levelében a Starbucks benyújtotta válaszait a Bizottság 2015. május 6-i felkérésére.
- (29) 2015. június 19-én kelt levelükben a holland hatóságok benyújtották észrevételeiket a Starbucks által 2015. április 13-án és 2015. május 29-én benyújtott információkra.
- (30) 2015. június 26-án kelt levelükben a holland hatóságok benyújtották észrevételeiket a Nestlé és a Melitta által benyújtott piaci információkra, valamint az Y vállalat által benyújtott magyarázatokra.
- (31) 2015. június 29-én a 2015. április 13-i és 2015. május 29-i beadványain felül a Starbucks további bizonyítékokat nyújtott be az SCTC által a nyers kávébab beszállítására alkalmazott transzferárak feltételezett piaci jellegére vonatkozóan.
- (32) 2015. július 24-én kelt levelében a Starbucks önszántából kiegészítő információkat nyújtott be az SCTC, SMBV és Starbucks US által ellátott funkciókra ⁽⁸⁾ vonatkozóan, és új számadatokat szolgáltatott az Alki LP-re vonatkozóan.
- (33) 2015. augusztus 5-én kelt levelében a Bizottság felkérte a Starbucksot, hogy szolgáltatson további magyarázatot, valamint nyújtson be további dokumentumokat a 2015. július 24-i beadványát illetően, hogy lehetővé tegye az új információk teljes körű elemzését.
- (34) 2015. augusztus 24-i levelében és 2015. augusztus 26-án küldött e-mailjében a Starbucks részben benyújtotta a Bizottság által 2015. augusztus 5-én kelt levelében kért információkat. A Bizottság ezeket az információkat 2015. augusztus 28-án továbbította a holland hatóságoknak.
- (35) 2015. szeptember 10-i levelében és 2015. szeptember 11-én küldött e-mailjében a Starbucks benyújtotta a Bizottságnak maradék információkat. 2015. szeptember 23-i levelében a Starbucks kiegészítette a Bizottságnak a 2015. szeptember 10-én és 11-én benyújtott információkat.
- (36) 2015. szeptember 25-én és 2015. október 7-én kelt levelükben a holland hatóságok benyújtották észrevételeiket a Starbucks által 2015. szeptember 10-én, 11-én és 23-án benyújtott információkra.

2. A KIFOGÁSOLT INTÉZKEDÉS ISMERTETÉSE

2.1. A kedvezményezett ismertetése

- (37) Az intézkedés kedvezményezettje az SMBV. A SMBV a Starbucks csoport Hollandiában bejegyzett leányvállalata. A Starbucks csoportot a Starbucks Corporation és az irányítása alatt álló összes vállalat alkotja. A Starbucks Corporation központja az Egyesült Államokban (a továbbiakban: „USA”), Seattle-ben van. A Starbucks csoport vállalati szerkezetét részletesebben a 27. preambulumbekzdés, és az eljárás megindításáról szóló határozat 1. ábrája ismerteti.
- (38) A Starbucks 65 országban működő, kávéspecialitások pörkölésével, forgalmazásával és kiskereskedelmével foglalkozó vállalat. Kávé vásárol és pörköl, amelyet kézműves kávéival, teáival és egyéb italaival és friss ételeivel együtt a vállalat által üzemeltetett üzletekben árul. Emellett számos kávé és teaterméket is értékesít, és védjegyének használatát egyéb csatornákon keresztül is engedélyezi, például hivatalos üzletekben, élelmiszerüzletekben és nemzeti élelmiszerszolgáltatási vállalatokon ⁽⁹⁾ keresztül. 2014-ben a Starbucks csoport nettó árbevétele világszerte 16 448 millió dollár, adózás utáni nyeresége pedig 2 067 millió dollár ⁽¹⁰⁾ volt.
- (39) Az SMBV az egyetlen olyan száz százalékban a Starbucks csoport irányítása alatt álló vállalat az USA-n kívül, amely kávé pörköl.

⁽⁸⁾ A Starbucks US az összes olyan vállalatra utal, amely a Starbucks csoport tagja és székhelye az Amerikai Egyesült Államokban van.

⁽⁹⁾ Ez a leírás a Starbucks 2014. évi éves beszámolójának 2. oldala alapján készült.

⁽¹⁰⁾ A Starbucks csoportra vonatkozó bővebb információkért lásd az eljárás megindításáról szóló határozat 20. preambulumbekzdését.

2.2. A kifogásolt intézkedés

- (40) Ez a határozat az SMBV APA megállapodást, egy előzetes árképzési megállapodást érint, amelyet a holland adóhatóság kötött az SMBV-vel 2008. április 28-án (*Vaststellingsovereenkomst APA*). Az SMBV APA 10 évig kötelező érvényű, 2007. október 1-jétől 2017. december 31-ig ⁽¹¹⁾.
- (41) Az APA egy olyan megállapodás, amely az adóhatóság és az adóalany között jön létre az adótörvény (jövőbeli) ügyletekre történő alkalmazásáról, vagyis meghatározza annak a nyereségnek az összegét, amelyet az adóalany az adott adójogrendszerben figyelembe vett tevékenységeiből megtermel. Az APA meghatároz, a csoporton belüli ügyleteket megelőzően, egy megfelelő kritérium halmazt (pl. módszer, összehasonlítható adatok és azok megfelelő helyesbítései, kritikus feltételezések a jövőbeli eseményekre vonatkozóan) az ügyletek szokásos piaci feltételeknek megfelelő árazásának meghatározására egy fix időszak alatt. Az APA megállapodást hivatalosan az adóalany kezdeményezi.

2.2.1. Az SMBV APA

- (42) Az SMBV APA megkötésével a holland adóhatóság elfogadta, hogy a Starbucks adótanácsadója által a transzferárazási jelentésben az SMBV által ellátott feladatokért meghatározott díjazás Hollandiában (ideértve a vállalt kockázatot és a használt eszközöket) szokásos piaci feltételeknek megfelelő díjazásnak minősül ⁽¹²⁾.
- (43) Ez a díjazás tartalmaz egy a vonatkozó költségalapra számított [9-12] % árrést. Ennek a díjazásnak a kiszámításához használt vonatkozó költségalap tartalmazza a gyártásban és az ellátási láncához kapcsolódó tevékenységekben érintettek összes személyzeti költséget, a gyártóberendezések költségét (vagyis értékcsökkenését), és az üzemi rezsiköltségeket. Nem tartalmazza a Starbucks poharak, papírszalvéták stb. költségeit, a nyers kávébab költségeit (nyersanyagköltségeket), a harmadik felek által nyújtott szolgáltatások logisztikai és forgalmazási költségeit, a harmadik felek által úgynevezett „bizományi gyártási szerződés” keretében végzett tevékenységek díjazását, valamint az Alki LP-nek fizetendő jogdíjakat.
- (44) Az SMBV APA megállapodásban a holland adóhatóság továbbá elfogadta, hogy az SMBV által az Alki LP-nek fizetett jogdíjak mértékét minden év végén állapítják meg a jogdíjköltségek előtti üzemi nyereség és a működési költségekre felszámolt előzőekben említett [9-12] % árrés különbségeként. Az SMBV APA továbbá rendelkezik arról, hogy „ez a jogdíjfizetés levonható a társasági nyereségadó-alapból, és nem tartozik a holland forrásadó hatálya alá” ⁽¹³⁾.
- (45) Az SMBV APA ezért engedélyez egy olyan nyereségfelosztást az SMBV felé a Starbucks csoporton belül, amely lehetővé teszi számára, hogy társasági nyereségadófizetési kötelezettségét Hollandia felé 10 éven keresztül éves alapon határozza meg. Mivel az APA 2007. október 1-jén lépett életbe, ez a határozat az SMBV APA megállapodást az akkor a dátumtól érvényes állami támogatásokra vonatkozó szabályok értelmében vizsgálja.

2.2.2. A transzferárazási jelentés

- (46) A holland adóhatóság által az SMBV APA megállapodásban elfogadott díjazás a Starbucks adótanácsadója által a transzferárazási jelentésben összeállított transzferárazási elemzésen alapul, amely a szóban forgó APA szerves részét képezi.
- (47) A transzferárazási jelentés célja alátámasztani hogy a Starbucks csoporton belül az SMBV felé történő javasolt nyereségfelosztás a csoporton belüli ügyletek szokásos piaci feltételeknek megfelelő árazásán alapul. A transzferárazási jelentés egy vállalati áttekintést ad, tartalmaz egy funkcionális elemzést és a transzferárazási módok kiválasztását. A jelentés a következő lényeges információkat tárja fel a Starbucks Coffee BV és SMBV vállalatokra vonatkozóan ⁽¹⁴⁾:

⁽¹¹⁾ Az SMBV APA leszögezi, hogy a hatodik pénzügyi év, vagyis 2013 után egy félidős ellenőrzést kell végezni annak ellenőrzésére, hogy minden tény és körülmény változatlan maradt-e.

⁽¹²⁾ Az eredeti holland szöveg így szól: „[SMBV] wordt geacht een arm's length vergoeding te ontvangen voor haar activiteiten zoals beschreven [in het transfer pricing report] indien de operationele marge [9-12] % van de relevante kostgrondslag bedraagt.”

⁽¹³⁾ Az eredeti holland szöveg így szól: „De jaarlijks door SMBV aan Alki LP te betalen royalty wordt aan het einde van het jaar vastgesteld op het verschil tussen de gerealiseerde operationele winst met betrekking tot de productie en distributie functie als genoemd [in het transfer pricing report], vóór royalty uitgaven ('gerealiseerde operationele winst voor royalty uitgaven') en de hierboven omschreven beloning van [9-12] % cost-plus. Deze royalty betaling is aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting en is niet onderworpen aan Nederlandse dividendbelasting.” Magyarázatot arra vonatkozóan, hogy a jogdíjfizetés miért nem adóköteles Hollandiában vagy az Egyesült Királyságban, lásd az eljárás megindításáról szóló határozat 28. preambulumbekkezdését.

⁽¹⁴⁾ Az eljárás megindításáról szóló határozat 27. és 28. preambulumbekkezdése részletesen ismerteti a Starbucks jogi szerkezetét a transzferárazási jelentésben bemutatottak szerint.

2.2.2.1. Starbucks Coffee BV

- (48) A Starbucks Coffee BV a Starbucks csoport európai, közel-keleti és afrikai („EMEA”) régiójának központi irodájaként működik, amely a csoport EMEA üzleti tevékenységeit támogatja. A Starbucks Coffee BV segédkezik a fejlesztők azonosításában, a Starbucks kiskereskedelmi üzleteinek EMEA területen belüli fejlesztése és működtetése érdekében. Központi irodai minőségében a Starbucks Coffee BV jogdíj ellenében licenciat biztosít a Starbucks bizonyos védjegyeire, technológiáira és know-how-jára ⁽¹⁵⁾ részvényesétől, az Alki LP-től. A Starbucks Coffee BV úgy nevezett „Területi fejlesztési és üzemeltetési megállapodásokat” (a továbbiakban: „TFÜM”) köt az EMEA régióban működő Starbucks üzletek kapcsolt és független üzemeltetőivel. Ezeket az üzemeltetőket fejlesztőknek nevezi, akikre a továbbiakban „üzletekként” is hivatkozunk. A Starbucks Coffee BV allicenciát biztosít a fejlesztőknek a szellemi tulajdonjogokra (a továbbiakban: „szellemi tulajdon”), hogy üzleteiket Starbucks üzletként fejleszthessék és üzemeltethessék. A szellemi tulajdon használatáért a fejlesztők jogdíjat és egyéb díjakat fizetnek a Coffee BV vállalatnak a forgalmuk százaléka alapján. Hollandia 2013. október 2-i beadványa szerint a kapcsolt és független fejlesztők is a forgalmuk azonos százalékát fizetik jogdíjként a Starbucks Coffee BV vállalatnak. Ezért a Starbucks adótanácsadója úgy véli, hogy az összehasonlítható független árak módszer ⁽¹⁶⁾ alkalmazásával kell meghatározni a Starbucks Coffee BV EMEA központi irodájának fizetett szokásos piaci feltételeknek megfelelő csoporton belüli jogdíjfizetéseket ⁽¹⁷⁾.

2.2.2.2. SMBV

- (49) A Starbucks adótanácsadójának leírása az SMBV számára legfontosabb ügyletek és vállalaton belüli pénzáramok transzferárazási jelentésben történő bemutatásakor ⁽¹⁸⁾ arra korlátozódik, hogy maga az SMBV elsősorban feldolgozza a nyers kávé, és pörkölt kávé értékesít a kapcsolt és független feleknek. Azt is ismerteti, hogy az SMBV által beszerzett nyers kávébabot a Starbucks egyik svájci kapcsolt leányvállalatától szerzik be (SCTC). Továbbá arra is kitér, hogy az SMBV közvetítő forgalmazó szervezetként működik számos nem kávé tétel esetében. Az adótanácsadó továbbá ismerteti, hogy saját gyártótevékenységét kiszolgáló ellátási lánc funkciója mellett bizonyos piacok ellátási lánc támogatást is kapnak az SMBV-től. Az adótanácsadó nem ismerteti azt a pörkölési szellemi tulajdonra vonatkozó licenc megállapodást, amelynek keretében az SMBV a legfontosabb ügyletek és vállalaton belüli pénzáramok között jogdíjat fizet az Alki LP-nek a szellemi tulajdon licenciák után, hanem azt csak egy grafikonon mutatja, és az EMEA piaci, valamint a hollandiai működést ismertető külön bekezdésben ismereti a transzferárazási jelentésben ⁽¹⁹⁾.
- (50) A transzferárazási jelentésben szereplő funkcionális elemzés alapján ⁽²⁰⁾ az SMBV tevékenységeinek középpontjában az amszterdami pörkölt létesítmény áll. A pörkölési folyamat legfőbb nyersanyag összetevője a nyers kávébab. Egy adott kávékeverék tényleges pörkölési folyamata függ a receptúrában használt nyerskávé adott típusától és a kívánt aromaprofíltól. Az SMBV feladata a Starbucks US-tól kapott pörkölési előjelezések megvalósítása, és annak biztosítása, hogy a végeredmény megfeleljen a Starbucks US minőségi normáinak. Az SMBV a nyers kávébabot egy kijelölt beszállítótól, az SCTC-től vásárolja ⁽²¹⁾. Az EMEA piacra szánt kávébabot az SMBV Hollandiában pörköli és csomagolja.
- (51) A SMBV a szellemi tulajdon egy alcsoportját licenciatba vette az Alki LP-től, amit a funkcionális elemzés nem említ, viszont az EMEA piaci, valamint a hollandiai tevékenységeket ismertető külön bekezdés úgy ismerteti, hogy az „szükséges a kávépörkölési gyártási folyamat kiaknázásához és a kávé [F]fejlesztőknek történő értékesítéséhez. Cserébe [az SMBV] jogdíjat fizet az Alki LP-nek a szellemi tulajdonra vonatkozó licenciatért” ⁽²²⁾. Ez a kávépörköléshez kapcsolódó szellemi tulajdon különösen a pörkölési görbékéből áll, amelyek a transzferárazási jelentés szerint megszabják a hőmérsékletet és a pörkölési folyamat elvégzéséhez szükséges időt.

⁽¹⁵⁾ Ezek a védjegyek, technológiák és know-howok főként a Starbucks üzlet kialakítására és a Starbucks vállalati identitására vonatkoznak.

⁽¹⁶⁾ Az összehasonlítható független árak módszerének leírását lásd a 71. preambulumbekkezdésben.

⁽¹⁷⁾ Ez a definíció az OECD 2010-es transzferár irányelveinek 2.13.–2.20. bekezdéseinek alapulnak. A (külső) összehasonlítható független árak akkor alkalmazhatók, ha azonos körülmények között független harmadik felek ugyanazért a termékért vagy szolgáltatásért ugyanazt az árakat fizetik, mint a kapcsolt felek. Ebben az esetben a csoporton belüli jogdíjfizetés az EMEA Starbucks tulajdonában álló fejlesztők által a Starbucks Coffee BV vállalatnak fizetett jogdíjakat érinti.

⁽¹⁸⁾ A transzferárazási jelentés II.G szakasza.

⁽¹⁹⁾ A transzferárazási jelentés II.E szakasza.

⁽²⁰⁾ A transzferárazási jelentés II.B szakasza.

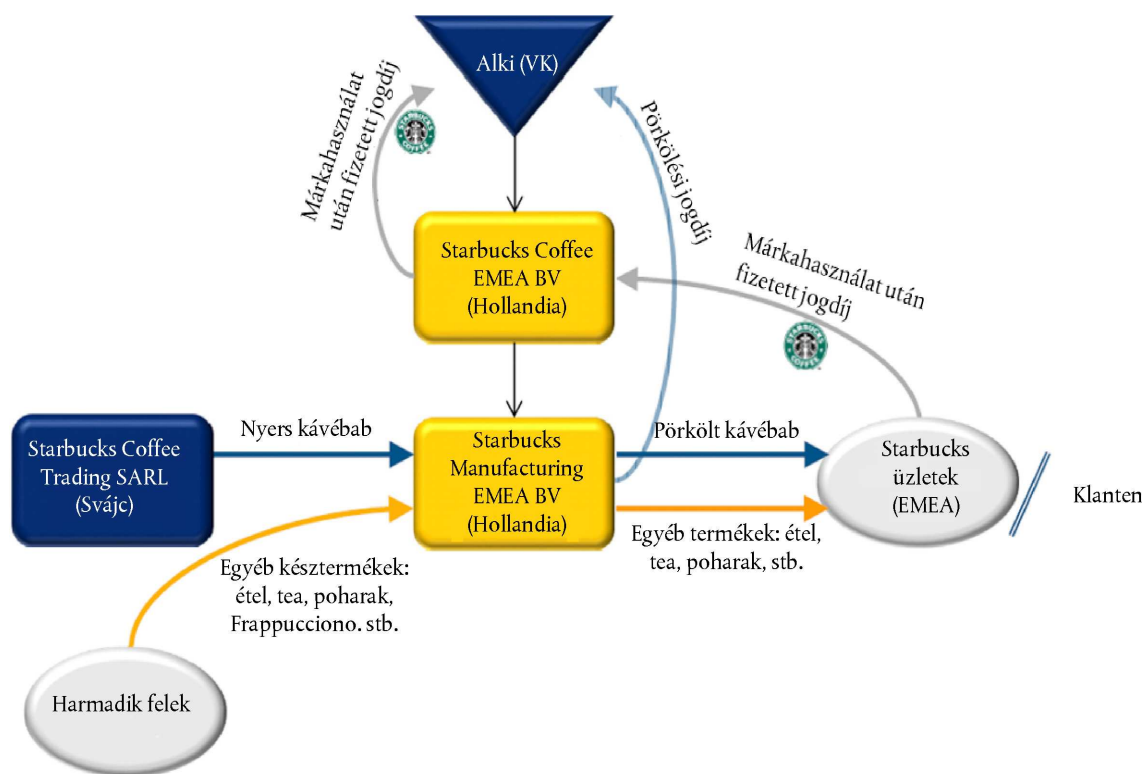
⁽²¹⁾ Az SCTC a kávébabot a teljes Starbucks csoport javára vásárolja meg világszere, valamint annak független engedélyesei számára.

⁽²²⁾ Lásd a 19. lábjegyzetet.

- (52) A transzferárazási jelentés szerint az SMBV [40-60] embert alkalmazott, amelyek közül [20-30] az ellátási láncsal kapcsolatos tevékenységeket végzett, beleértve a beszerzést, tervezést, logisztikát és elosztás tervezést⁽²³⁾. Az SMBV rendelkezik egy elosztó központtal az Egyesült Királyságban, amelyet egy harmadik féllel kötött szerződés⁽²⁴⁾ keretében üzemelt. Az SMBV Hollandiában ellátási és logisztikai megállapodásokat kötött harmadik felekkel, amelyek alapján a harmadik fél készletet vásárol, hogy azt meghatározott áron továbbértékesítse a fejlesztőknek⁽²⁵⁾. Az SMBV emellett másik harmadik felet is szerződtetett arra, hogy 2006 során Németországban elosztó központot nyisson.
- (53) Az SMBV egy bizományosi gyártóval [1-es független gyártó vállalat] is kapcsolatban. Az [1-es független gyártó vállalat] elsősorban [védjegy oltalom alatt álló kávétermék] port gyárt a Starbucks [védjegy oltalom alatt álló kávé]termékéhez. A SMBV feladata⁽²⁶⁾ e bérnyújtási kapcsolat⁽²⁷⁾ kezelése, és az [1-es független gyártó vállalat] által előállított termékek többségét a Starbucks USA-ban székhellyel rendelkező vállalatának értékesíti.
- (54) Az 1. ábra a transzferárazási jelentés leírásán alapul, és a Starbucks felépítésének jelen határozat szempontjából releváns részét szemlélteti⁽²⁸⁾.

1. ábra

A Starbucks felépítése a transzferárazási jelentésben szereplő leírás alapján



⁽²³⁾ 2011-ben az SMBV mintegy [7080] embert alkalmazott. A Starbucks az eljárás megindításáról szóló határozatra tett észrevételei alapján [40-50] fő a pörkölés, [30-40] fő pedig a logisztikai és adminisztrációs szolgáltatások terén végzett munkát.

⁽²⁴⁾ A Starbucks által Hollandiának benyújtott információk alapján a döntéshozatali kérelem idején az SMBV és a Starbucks Corporation megállapodást kötött az [A független logisztikai vállalattal] 2003-ban azért, hogy az [A független logisztikai vállalat] készletgazdálkodási (a Starbucks által szolgáltatott támogató előrejelzések), import koordinációs és export dokumentációs szolgáltatást, forgalmazói szerződéskezelési és raktározási műveletekhez kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtson.

⁽²⁵⁾ A Starbucks által Hollandiának benyújtott információk alapján a döntéshozatali kérelem idején az SMBV és a Starbucks Corporation az ellátási lánchoz és kávé műveletekhez kapcsolódó raktározási szolgáltatási megállapodást kötött a [B független logisztikai vállalattal] 2004-ben azért, hogy a [B független logisztikai vállalat] raktározási szolgáltatást nyújtson a különböző Starbucks termékek tekintetében, ideértve az adminisztrációs és kezelési szolgáltatásokat, jármű ki- és berakodást, vizsgálatokat és raktározást.

⁽²⁶⁾ A transzferárazási jelentés szerint az SMBV felelős az [1-es független gyártó vállalattal] fenntartott szerződéses kapcsolatért. Az [1-es független gyártó vállalat] és az SMBV között létrejött szerződéseket azonban a Starbucks elmondása szerint a Starbucks tárgyalta le [...].

⁽²⁷⁾ A bérnyújtás alatt rendszerint egy olyan megállapodást értünk, amely keretében egy vállalat a nyersanyagokat vagy félkész termékeket egy másik vállalat számára dolgozza fel.

⁽²⁸⁾ Ez a grafikon nem szerepel a jelentésben, hanem azt a Bizottság készítette a jelen határozat olvasásának megkönnyítése érdekében.

- (55) A transzferárazási jelentés szerint az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert (a továbbiakban: „ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer” ⁽²⁹⁾) választotta az adótanácsadó a szokásos piaci feltételeknek megfelelő díjazás megállapítására, mert „a Starbucks speciális körülményei között a nettó nyereséget kevésbé érintik az ügyleti és funkcionális különbségek, szemben azokkal az esetekkel, amelyekben a standard hagyományos módszerekben alkalmazott értékeket használják” ⁽³⁰⁾. A módszer kiválasztására és hasonló vállalatok elemzésre vonatkozó részletesebb leírás a transzferárazási jelentésben olvasható, lásd az eljárás megindításáról szóló határozat 40–58 preambulumbekkezdését.
- (56) Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernek az SMBV pörkölési tevékenységére történő alkalmazásakor az adótanácsadó a nettó nyereségmutatóra vonatkozó adóalapot ⁽³¹⁾ úgy vette figyelembe, hogy az az SMBV által nyújtott szolgáltatások költsége az ellátási lánchoz és gyártáshoz kapcsolódó szolgáltatások esetében megfelelő módszernek tekintett költség és haszon módszerével összhangban. Azonban árrést csak azokra a költségekre alkalmaznak az adótanácsadó elmondása alapján, amelyeknél az SMBV többletértéket állít elő. A transzferárazási jelentés ezeket a költségeket fő működési költségként sorolja fel. Ilyenek például a személyzeti költségek és az értéksökkenés az ELÁBÉ nélkül.
- (57) Az SMBV által végzett tevékenységek nyereségessége megfelelő szokásos piaci értéktartományának meghatározásához az adótanácsadó kutatást végzett az Európában hasonló funkciókkal és kockázatokkal működő vállalatok azonosítására. Az összehasonlítható vállalatok keresése az Amadeus adatbázisban ⁽³²⁾ a 1586 – Tea, kávé feldolgozása elsődleges NACE Rev 1.1 kód segítségével a kávékereskedelemmel foglalkozó vállalatok (nem tekintették összehasonlíthatónak azokat a vállalatokat, amelyek nem az érintett vállalat által feldolgozott kávé vesznek és adnak el) azonosítására, amelyet egy szűrés követett kiegészítő pénzügyi kiválasztási kritériumok segítségével és az adótanácsadó manuális szűrésével ⁽³³⁾, végül 20 potenciálisan összehasonlítható vállalatot eredményezett ⁽³⁴⁾.
- (58) Az egyes vállalatokra kiszámított nettó nyereségmutató az összes költségre vetített árrés volt, amely egyenlő az üzemi nyereség osztva az összes működési költséggel. Az összes költségre vetített nem korrigált árrés becslült középértéke a vállalatok esetében 2001–2005 között 7,8 % volt.
- (59) Azonban az adótanácsadó elmondása alapján ezen összehasonlítható vállalatok között vannak olyan önálló gyártók, amelyek jellemzően több funkciót látnak el, és nyersanyagjaikhoz kapcsolódó kockázatokat vállalnak. E különbség korrigálására és vélelmezten az összehasonlítás megbízhatóságának növelésére az adótanácsadó egy első korrekciót végzett annak figyelembevételére, hogy az árrés javasolt alkalmazása az SMBV költségalapjára nem tartalmazza a nyers kávébab költségelemét.
- (60) Ezenkívül az összehasonlítható vállalatok hozamai az adótanácsadó szerint egy ezeket a nyersanyagokat is tartalmazó költségalap megtérülését tükröznék. Ezért az adótanácsadó korrigálta a nyersanyagköltségeket, hogy módosítsa az összehasonlítható vállalatokból kapott összköltségre vetített árrést ⁽³⁵⁾. Az adótanácsadó jelezte, hogy ez a korrekció kapcsolódik ahhoz, amit az adótanácsadó „a nyersanyagok tulajdonjogának megszerzésének” nevez. Konkrétabban, az adótanácsadó a halmazban szereplő minden egyes vállalat nyereségéből levonta azok becslült nyersanyagköltségét szorozva 12 havi EURIBOR plusz 50 bázisponttal.

⁽²⁹⁾ Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer leírását lásd a 72. preambulumbekkezdésben.

⁽³⁰⁾ Az ügyleti különbségek a vállalat által végzett azon ügyletek közötti különbségekre utal, amelyeknél az adóalapot egy transzferárazási módszer, valamint a szokásos piaci feltételeknek megfelelő árazás meghatározására használt független vállalatok közötti ügyletek alapján becslik meg. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernél ez azokra az összehasonlítható vállalatok által végzett ügyletekre utal, amelyeket a szokásos piaci feltételeknek megfelelő árrés megbecsülésére használnak. A funkcionális különbségek a vállalat által ellátott azon funkciók közötti különbségekre utal, amelyeknél az adóalapot egy transzferárazási módszer, valamint a szokásos piaci feltételeknek megfelelő árazás meghatározására használt összehasonlítható vállalatok által ellátott funkciók alapján becslik meg.

⁽³¹⁾ Ezzel összefüggésben a jelentés az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 3.26. bekezdésére hivatkozik.

⁽³²⁾ Az Amadeus adatbázis európai állami és magánvállalatok összehasonlítható pénzügyi információit tartalmazó adatbázis. Az adatbázist a Bureau van Dijk, vállalati információk és üzleti intelligencia közvételével foglalkozó iroda tartja fenn.

⁽³³⁾ Az Amadeusban végzett automatikus keresés 240 vállalatot eredményezett. Az adótanácsadó által alkalmazott kiegészítő pénzügyi információk 88 vállalatot szűrték ki, ami a mintát 152 potenciálisan összehasonlítható vállalatra csökkentette.

⁽³⁴⁾ A fő szűrési kritérium az volt, hogy a vállalatok független funkciókkal (vagyis forgalmazás, javítás stb.) foglalkoztak, egymáshoz nem kapcsolódó termékeket állítottak elő (vagyis édességet, egyéb élelmiszert), vagy hogy a vállalatok egy csoporthoz tartoztak. Az összehasonlítás céljából a transzferárazási jelentésben elfogadott 20 vállalatot a jelentés mellékleteiben mutatják be, és azokat az eljárás megindításáról szóló határozat 5. táblázata tartalmazza.

⁽³⁵⁾ Az adótanácsadó az árrés kifejezést használja, noha a számítás az összehasonlítható vállalatok költségalappal elosztott üzemi nyereségén, nem pedig a bruttó nyereségen alapul.

- (61) E két korrekció együttes alkalmazása a becsült díjazást az összköltségekre vetített 7,8 %-os középértéktől a működési költségekre vetített 9,9 %-os becsült középértékre módosította ⁽³⁶⁾. Az üzemi költségekre vetített [9-12] %-os (kerekített) árrést ezen az alapon úgy tekintették, hogy az egy, az SMBV által a csoporton belüli ügyletekre a pörkölési szolgáltatások és az ellátási lánc kapcsolódó tevékenységeinek vonatkozásban alkalmazott szokásos piaci árrést tükröz.

2.3. Az OECD transzferárazási útmutatójának ismertetése

- (62) A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (a továbbiakban: az „OECD”) az adózásra vonatkozó útmutatást ad tagországainak. Az OECD transzferárazásra vonatkozó útmutatója megtalálható a Transzferár irányelveiben (a továbbiakban: „OECD Tá irányelvek”), amely a transzferárazásra vonatkozóan útmutatást nyújtó nem kötelező érvényű jogi eszköz.
- (63) A transzferár az azonos vállalatcsoport különböző részei között a kereskedelmi ügyletekért felszámolt ár. A multinacionális vállalatok pénzügyi ösztönzőket használnak annak érdekében, hogy a lehető legkevesebb nyereséget osszák fel azokban a joghatóságokban, ahol ez a nyereség magasabb adózás alá tartozik. Ez túlzott transzferárazást eredményezhet, amelyeket nem szabadna elfogadni az adóköteles jövedelem számításának alapjaként. E probléma elkerülése érdekében az adóhatóságok a csoporton belüli vállalatok között alkalmazott transzferárazás közül csak azokat fogadhatnák el, amelyeket úgy állapítottak meg, mintha azokban összehasonlítható, szokásos piaci feltételek között tárgyaló független vállalatok állapodtak volna meg ⁽³⁷⁾. Ez a „szokásos piaci ár elvéként” ismert.
- (64) A szokásos piaci ár elvének irányadó meghatározása az OECD adóügyi modell-egyezményének 9. cikke 1. bekezdésében olvasható, amely az OECD tagállamokat és egyre növekvő számú nem tagországot érintő kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapját képezik. A 9. cikk a következőképpen rendelkezik: „[amennyiben] két [kapcsolt] vállalkozás egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolatai tekintetében olyan feltételeket teremt vagy köt ki, amelyek különböznek attól a független vállalkozások között alkalmazottaktól, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozások egyike e feltételek nélkül elért volna, azonban e feltételek miatt nem ért el, e vállalkozás nyereségéhez hozzászámítható és ennek megfelelően megadóztatható.”
- (65) 1995. június 27-én az OECD Pénzügyi Bizottsága elfogadta a transzferárazási irányelveket (a továbbiakban: „az 1995. évi OECD Tá irányelvek” ⁽³⁸⁾), amelyek az OECD Tanácsa ajánlásának tárgyát képezték ⁽³⁹⁾. Az OECD Tá irányelvek legfrissebb változatát 2010-ben fogadták el (a továbbiakban: „a 2010. évi OECD Tá irányelvek”) ⁽⁴⁰⁾.
- (66) Figyelemmel a nem kötelező érvényű jellegére, az OECD tagállamok adóhatóságait egyszerűen csak ösztönzik az irányelv követésére. Azonban általában az OECD Tá irányelvek fókuszpontként szolgálnak, és egyértelmű hatást gyakorolnak az OECD tagállamok (és nem tagállamok) adóügyi gyakorlatára. Ráadásul számos OECD tagállamban az irányelveket törvényerejűvé emelték, vagy azok referenciaként szolgálnak a nemzeti adótörvények értelmezése céljából. Amennyiben a Bizottság a jelen határozatban idézi az OECD Tá irányelveket, azt ezért teszi, mert azok a transzferárazás területén az OECD összefüggésében folytatott szakértő viták eredményeképp létrejövő meglévő kézikönyvet alkotnak, és részletesen kidolgozták a szokásos piaci ár elvének konkrét helyzetekre történő alkalmazásának közös kihívásait kezelni szándékozó technikákat. Az OECD Tá irányelvek ezért hasznos iránymutatásul szolgálnak az adóhatóságok és a multinacionális vállalatok számára a szokásos piaci ár elvének alkalmazása terén. Emellett a transzferárazásra vonatkozó nemzetközi konszenzust is megerősítik.

2.3.1. Transzferárazási módszer

- (67) Az 1995. évi és a 2010. évi OECD Tá irányelvek egyaránt öt módszert ismertetnek az azonos vállalatporthoz tartozó vállalatok közötti ügyletek szokásos piaci feltételeknek megfelelő árazásának és a nyereségelosztásnak a közelítésére: (i) az összehasonlítható független árak módszerét (a továbbiakban: „összehasonlítható független árak módszere”); (ii) a költség és haszon módszerét; (iii) a viszonteladási árak módszerét; (iv) az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert, valamint (v) a nyereség megosztásos módszert. Mindkét irányelv különbséget tesz

⁽³⁶⁾ Az SMBV esetében az üzemi költségek az összes költségnek csak egy kis töredékét képezik. Ezért annak ellenére, hogy az alkalmazott árrés százaléka magasabb, az eredményként kapott becsült adóalap alacsonyabb.

⁽³⁷⁾ Az adóhatóságok és jogalkotók tisztában vannak ezzel a problémával, és az adójogszabályok általában lehetővé teszik a transzferárazást helytelenül alkalmazó integrált vállalatok számára az adóbevallásaik korrigálását az árak olyan árakkal való helyettesítésével, amelyek megbízhatóan közelítenek azokhoz az árakhoz, amelyeket összehasonlítható, szokásos piaci feltételek között tárgyaló független vállalatok állapítottak meg.

⁽³⁸⁾ Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára, OECD, 1995. július 13.

⁽³⁹⁾ C(95)126/FINAL ajánlás, 1995. július 13.

⁽⁴⁰⁾ Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára, OECD, 2010. július 22.

a hagyományos ügyleti módszerek (az első három módszer) és az ügyleti nyereségen alapuló módszerek között (az utolsó két módszer). Mindkét irányelv továbbá elmagyarázza, hogy a multinacionális vállalatok szabadon alkalmazhatnak a szóban forgó irányelvekben nem ismertetett módszereket a transzferárak meghatározására, feltéve, hogy azok eleget tesznek a szokásos piaci ár elvének.

- (68) Az 1995. évi OECD TÁ irányelvek kifejezetten kijelentik, hogy annak megállapítása során, hogy a transzferárazás megfelel-e szokásos piaci ár elvének, a hagyományos ügyleti módszereket, például az összehasonlítható független árak módszerét részesítik előnyben az ügyleti nyereségen alapuló, pl. az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel szemben. Az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 3.49. bekezdése a következőképpen rendelkezik: „A hagyományos ügyleti módszereket kell előnyben részesíteni az ügyleti nyereségen alapuló módszerekkel szemben annak megállapítása során, hogy a transzferárazás megfelel-e szokásos piaci feltételeknek, vagyis, létezik-e olyan speciális feltétel, amely befolyásolja a kapcsolt vállalkozások közötti nyerség szintjét. Eddig a gyakorlati tapasztalatok azt mutatják, hogy az esetek többségében alkalmazni lehet a hagyományos ügyleti módszereket.”
- (69) E tekintetben a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 2.3. bekezdése a következőképpen rendelkezik: „Abban az esetben tehát, amikor – a 2.2. foglalt ismérvek figyelembevételével – egy hagyományos módszer és egy ügyleti nyereségen alapuló módszer egyformán megbízhatóan alkalmazható, a hagyományos módszert kell előnyben részesíteni az ügyleti nyereségen alapuló módszerrel szemben.”
- (70) A jelen határozat szempontjából az összehasonlítható független árak módszere és az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer releváns, és ezért azokat a 71–75. preambulumbekkezdések részletesebben ismertetik.
- (71) Az összehasonlítható független árak módszere az ellenőrzött ügylet (vagyis egymással szemben kapcsolt viszonyban lévő vállalatok közötti ügylet) során átadott eszközért vagy szolgáltatásért felszámított árat összeveti egy összehasonlítható független ügyletben (vagyis egymástól független vállalatok közötti ügyletben) hasonló körülmények között átadott eszközért vagy szolgáltatásért felszámított árral.
- (72) Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer egyike azon „közvetett módszereknek”, amelyek az azonos vállalatcsoporthoz tartozó vállalatok közötti ügyletek szokásos piaci árazását és a nyereségelosztást vizsgálják. Azt határozza meg, hogy mi lehet egy teljes tevékenység, nem pedig meghatározott ügyletek szempontjából szokásos piaci nyereség. Nem szándéka meghatározni az eladott termékek árát, hanem megbecsüli azt a nyereséget, amelynek realizálása egy tevékenység, például áruértékesítés vonatkozásában elvárható a független vállalatoktól. Ezt egy megfelelő alapra („nyereségszint mutató”), például költségekre, forgalomra vagy állóeszköz-beruházásra vetítve és olyan nyereséghányad alkalmazásával teszi, amely tükrözi az összehasonlítható független ügyletekben erre az alapra vetített nyereséghányadot.
- (73) mivel az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer nem határoz meg árat az egyedi ügyletekre, előfordulhat, hogy a gazdálkodó ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel megbecsült adóköteles nyereségének nem lesz közvetlen hatása az azonos vállalatcsoporthoz tartozó gazdálkodó adóköteles nyereségére. Ezért a módszer eltér például az összehasonlítható független árak módszerétől, ahol a transzferárazás meghatározza egy konkrét áru vagy szolgáltatás árát, amelyet az eladó vállalat és a csoport adott árut vagy szolgáltatást megvásároló vállalata adóköteles nyereségében azonos összegben vesz figyelembe.
- (74) Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer használatát gyakran társítják a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 3.18. bekezdésével, amely szerint a „vizsgált fél”, vagyis az ügyletben résztvevő felek közül az, amelyiknek a pénzügyi mutatója (költségekre számított haszna, bruttó nyeresége vagy nettó nyereségmutatója) a vizsgálat tárgyát képezi, elvben az a vállalat, amelyiknek a funkcionális elemzése kevésbé összetett. Részletesen a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 3.18. bekezdése a következőket javasolja: „A költség és haszon módszer. a viszonteladási árak módszere vagy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer II. fejezetben ismertetett alkalmazása során ki kell választani az ügyletben résztvevő felek közül azt, amelyiknek a pénzügyi mutatója (költségekre számított haszna, bruttó nyeresége vagy nettó nyereségmutatója) a vizsgálat tárgyát fogja képezni. A vizsgált fél kiválasztásának összhangban kell állnia az ügylet funkcionális elemzésével. Általános szabály, hogy mindig azt a felet kell vizsgálni, amelyiknek esetében a transzferár-képzési módszer a legmegbízhatóbb módon alkalmazható, és a legtöbb megbízhatóan összehasonlítható ügylet áll rendelkezésre, azaz a vizsgált fél az esetek többségében az, amelyiknek a funkcionális elemzése kevésbé összetett.” ⁽⁴¹⁾
- (75) A 2010. évi OECD TÁ irányelveknek ezt a bekezdését az adótanácsadók két kapcsolt vállalat közötti ügyleteknél gyakran értelmezik úgy, hogy az lehetőséget ad a két vállalat közül csak az egyik, vagyis a kevésbé összetett szokásos piaci nyereségességének megállapítására, és a számlákban megfigyelt minden egyéb nyereség másik, az összetettebbnek tekintett vállalatnak való tulajdonítására. Ezt attól függetlenül teszik, hogy az összetettebbnek

⁽⁴¹⁾ Az 1995. évi OECD TÁ irányelveknél lásd a 3.43. bekezdést, amely hasonló leírást tartalmaz.

tekintett vállalat szokásos piaci díjazásban részesül-e a közte és a kevésbé összetett vállalat közötti ügylet eredményeképp, valamint függetlenül attól, hogy maguk a 2010. évi OECD TÁ irányelvek látszólag nem törlik el annak követelményét, hogy az eredő ügyletek árazása szokásos piaci árazás legyen, amikor a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 3.18. bekezdésére támaszkodnak.

2.3.2. Szokásos piaci értéktartomány

- (76) Az OECD TÁ irányelvek egy összehasonlító elemzés eredményeinek valamely tartományát, nem pedig egy konkrét eredményt tekintenek elfogadhatónak ⁽⁴²⁾. Gyakorlatban az, amit az adótanácsadók „értéktartománynak” neveznek, nem más, mint az interkvartilis tartomány. Egy adatsorban a kvartilis három olyan pont, amelyek a halmazban a legkisebbtől a legnagyobb értékig sorrendbe rendezett értékeket három, egyenlő adatmennyiséget tartalmazó halmazra osztják, vagyis az adatok 25 %-a a 25. percentilisben (vagy alsó kvartilisben) van, az adatok 50 %-a azonos a halmaz középvértékét jelentő második kvartilissal, vagy az alatti, 75 %-a pedig a 75. percentilis (vagy felső kvartilis) alatt van, vagy azzal egyenlő. Egy ilyen interkvartilis tartományt említ a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 3.57. bekezdése azokra a helyzetekre, amikor az összehasonlíthatósági hiányosságokat nem lehet teljes mértékben korrigálni. A 2010. évi OECD TÁ irányelvek szerint ilyen esetekben, ha a tartomány tekintélyes számú megfigyelést tartalmaz, a tartomány középpontja körüli leszűkítésre szolgáló statisztikai eszközök (pl. interkvartilis vagy más percentilisek közötti tartomány meghatározása) segíthetnek fokozni az elemzés megbízhatóságát. Gyakorlatban az adótanácsadók gyakran vélik úgy, hogy egy interkvartilis tartományban lévő bármely eredmény elfogadható és azonos mértékben helyes.
- (77) Továbbá, amikor az adóalany korrigálja a helyes tartományon kívül eső árazást, összehasonlíthatóságot illető hiányosságok fennállása esetén az adóhatóságnak a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 3.62. pontja értelmében ⁽⁴³⁾ a tartomány megfelelő pontjának meghatározása érdekében a tartomány középvértéke környezetében kell meghatároznia ezt az értéket (például medián, átlag vagy súlyozott átlag stb.).

2.4. A transzferárazási elemzésben használt fő számviteli és pénzügyi kifejezések ismertetése

- (78) Az SMBV APA iránti kérelem részét képező transzferárazási jelentésben szereplő transzferárazási elemzés számos számviteli fogalmat és pénzügyi nyereségmutatót tartalmaz. A transzferárazási elemzésben gyakran használt és a jelen ügy szempontjából releváns pénzügyi mutatók és számviteli fogalmak rövid áttekintése alább olvasható.

2.4.1. Az eredménykimutatás fő tételei (nem pénzügyi vállalat)

- (79) Egy tipikus eredménykimutatás először azt a bevételt rögzíti, amelyet a vállalkozás szokásos üzleti tevékenysége keretében, rendszerint áruk vagy szolgáltatások vásárlóknak történő értékesítéséből realizál. Ezt a számviteli fogalmat nevezik „értékesítésnek” vagy „forgalomnak” vagy „árbevételnek”.
- (80) Az eladott áruk beszerzési értéke (a továbbiakban: „ELÁBÉ”) főként az áruk előállításához használt anyagok (nyersanyagok) értékét jelöli vagy a továbbértékesített áruk beszerzési árát, ha a vállalat nem dolgozza fel az eladott árukat. Az ELÁBÉ a forgalomból kerül levonásra a bruttó nyereség kiszámítása érdekében.
- (81) A működési költségek főként a bérköltségeket ⁽⁴⁴⁾, az energiaköltségeket és egyéb igazgatási és értékesítési költségeket tartalmazzák. Az SMBV esetében az Alki LP-nek fizetett jogdíj működési költségnek minősül, azonban azt az SMBV APA szerinti adóköteles jövedelem kiszámítására használt működési költségek nem tartalmazzák ⁽⁴⁵⁾.
- (82) Az 1. táblázat egyszerűsített áttekintést nyújt az eredménykimutatásról ⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴²⁾ Az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 1.45.–1.48. bekezdései, és a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 3.55.–3.62. bekezdései.

⁽⁴³⁾ Az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 1.48. bekezdése.

⁽⁴⁴⁾ A teljesség kedvéért megjegyzendő, hogy a munkaerőköltségek egy része beszámítható az ELÁBÉ közé, amennyiben az közvetlenül kapcsolódik a gyártáshoz.

⁽⁴⁵⁾ Lásd az eljárás megindításáról szóló határozat 56. preambulumbekendését.

⁽⁴⁶⁾ Az 1. táblázatban az EBITDA a „kamatfizetés, adózás és értéksökkenési leírás előtti nyereségre”, az EBT pedig az „adózás előtti eredményre” hagyományosan használt mozaikszó.

1. táblázat

Egyszerűsített eredménykimutatás

Értékesítés (vagy forgalom, vagy árbevétel)

— Eladott áruk beszerzési értéke (ELÁBÉ)

Bruttó nyereség

— Működési költségek (OpEx)

Üzemi eredmény (EBITDA)

— Kamat és értékcsökkenés

Adóköteles bevétel (EBT)

— Adó

Nettó nyereség

2.4.2. Haszonkulcs

- (83) A teljesítményt és a jövedelmezőséget gyakran mérik „haszonkulcsnak” vagy „árrésnek” nevezett mutatószámokkal. Az azonos profilú vállalatok transzferárazásának összehasonlítása során is használnak árréseket.
- (84) Néhány árrés típus hagyományosan van meghatározva. Ilyen például a bruttó árrés, amelyet elvben az árbevétellel elosztott bruttó nyereségként határoznak meg, valamint a nettó árrés, amely elvben egyenlő a forgalommal elosztott nettó nyereséggel. A transzferárazási elemzésekben használt nettó árrések kiindulási pontként (számláló) a nettó nyereség helyett gyakran az adóköteles bevételeket használják, különösen az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer használatakor, amely a vizsgált fél adóköteles bevételeinek megállapítására szolgál.

2.5. A szokásos piaci árazásra vonatkozó holland szabályok ismertetése

2.5.1. Az 1969. évi társasági nyereségadóról szóló törvény 8b. cikke

- (85) Az SMBV APA megállapodást az 1969. évi holland társasági adóról szóló törvény (*Wet op de Venootschapsbelasting 1969*) (a továbbiakban: „társasági adótörvény”) 8b. cikkének (1) bekezdése alapján kötötték.
- (86) A társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdése, amelyet beillesztettek a 2002-es társasági adótörvénybe, lefekteti a szokásos piaci ár elvét Hollandia nemzeti adótörvényében, és a következőképpen szól: „Amikor egy gazdálkodó közvetlenül vagy közvetetten részt vesz egy másik gazdálkodó vezetésében, ellenőrzésében vagy tőkéjében, és e két gazdálkodó között kereskedelmi és pénzügyi kapcsolataikban (transzferárak) a feltételek úgy vannak kialakítva vagy megszabva, hogy azok eltérnek a független felek közötti kapcsolatok feltételeitől, e gazdálkodók nyereségét úgy kell megállapítani, mintha az utóbb említett feltételek lettek volna érvényesek”.

2.5.2. 2001. évi holland transzferárazási rendelet

- (87) A holland transzferárazási rendelet (2001. március 30.) (a továbbiakban: „a rendelet”) ad útmutatást arra vonatkozóan, hogy a holland adóhatóság miként alkalmazza a társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdésében lefektetett szokásos piaci ár elvét⁽⁴⁷⁾. A rendelet preambuluma a következőket szögezi le: „[...] Hollandia szokásos piaci ár elvére vonatkozó politikája a nemzetközi adótörvények terén az, hogy mivel ez az elv beépült a nyereségnek a 2001. évi nyereségadó törvény 3.8. szakaszában rögzített széles körű meghatározásába, a holland adórendszernek szerves részét képezi”⁽⁴⁸⁾. Elvben ez azt jelenti, hogy az OECD irányelvek a 2001. évi nyereségadó törvény 3.8. szakasza értelmében közvetlenül vonatkoznak Hollandiára. Számos terület létezik, amelyen az OECD irányelvek mozgásteret biztosítanak a tagállamok egyedi értelmezéséhez. Számos másik

⁽⁴⁷⁾ 2001. évi transzferárazási rendelet (*Besluit verrekenprijzen*), 2001. március 30., IFZ2001/295M. A rendeletet 2013-ban felváltotta (a 2004. augusztus 21-i IFZ 2004/680M rendelettel együtt, amely kiegészítette a 2001. évi rendeletet és bizonyos pontok tekintetében módosította azt, azonban a jelen ügy szempontjából a 2004. évi rendelet nem releváns), a 2013. november 14-i IFZ 2013/184M rendelet a nemzetközi adójogról. Transzferárazási módszer, a szokásos piaci ár elvének és a Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára útmutató alkalmazása. Mivel 2007-es feltételes adómegállapításról van szó, a határozat a 2001. évi transzferárazási rendelethez hivatkozik.

⁽⁴⁸⁾ Mivel 2001-ben a 8b. cikk még nem volt beiktatva a társasági adótörvénybe, a személyi jövedelemadó és társasági nyereségadó céljából tett transzferárazási helyesbítések egyaránt a 2001. évi nyereségadó törvény 3.8. cikke alapján történtek (amely a társasági adótörvény 8. cikkén keresztül szintén vonatkozott a társasági adóalanyokra).

területen pedig a gyakorlati tapasztalatok azt mutatják, hogy az OECD irányelvek tisztázásra szorulnak. Ez a rendelet ismerteti Hollandia álláspontját e konkrét pontok vonatkozásában, és szándéka, hogy ahol lehet, megszüntesse a félreértéseket”.

- (88) Valamely értéktartomány használatát illetően a rendelet az 1.2. fejezetben a következőket határozza meg: „Egyes esetekben a szokásos piaci ár elvének alkalmazása egyetlen adatot eredményez, amely a legmegbízhatóbb annak megállapítására, hogy a transzferárak követik-e a szokásos piaci ár elvét. Mivel azonban a transzferár-képzés nem egzakt tudomány, egy adott transzferárazási módszer gyakran eredményez olyan értéktartományt, amelynek minden tagja egyformán megbízható”.
- (89) A transzferárazási módszereket illetően a 2. fejezetben a rendelet a következő kijelentést teszi: „Az OECD irányelvek II. fejezete az 1.68–1.70. bekezdésekben bemutatott három hagyományos ügyleti módszert (vagyis az összehasonlítható független árak módszerét, a viszonteladási árak módszerét és a költség és haszon módszerét tárgyalja, míg a III. fejezet az ügyleti nyereségen alapuló módszerként ismert módszereket vizsgálja (vagyis a nyereségmegosztásos módszert és az ügyleti nettó nyereségen alapuló vagy TNMM módszert). A körülményektől függően ki kell választani ezen öt elfogadott módszer egyikét. A módszerek egymás kiegészíthetők. Az OECD irányelvek a módszerek bizonyos hierarchiáján alapulnak, amely a hagyományos ügyleti módszereket részesíti előnyben. Egyrészt az ügyleti nyereségen alapuló módszereket többé-kevésbé végső esetben alkalmazható módszereknek tekintik. Másrészt pedig az OECD irányelvek leszögezik, hogy az adóhatóságoknak a transzferárazási ellenőrzéseket az adóalany által kiválasztott módszer szemszögéből kell elkezdniük (lásd az OECD irányelvek 4.9 bekezdését).

Az OECD irányelvek 4.9. bekezdésével összhangban, valahányszor a holland adóhatóság transzferárazási ellenőrzést végez, azt az adóalany által, az ügylet időpontjában alkalmazott módszer szemszögéből kell elkezdenie. Ez megfelel az OECD irányelv 1.68. bekezdésének. Ebből következik, hogy az adóalanyok elvben szabadon választhatnak transzferárazási módszert, feltéve, hogy az alkalmazott módszer a kérdéses ügylet tekintetében a szokásos piaci ár elvét követő eredményre vezet. Bizonyos helyzetekben azonban néhány módszer jobb eredményt hoz, mint mások. Annak ellenére, hogy az adóalanyoktól elvárható lehet, hogy a transzferárazási módszerre vonatkozó választásukat a módszer adott helyzetre érvényes megbízhatóságára alapozzák, egyáltalán nem várják el az adóalanyoktól, hogy mérlegeljék az összes különböző módszer előnyét és hátrányát, majd magyarázzák el, hogy az a módszer, amelyet végül kiválasztottak, miért adja a legjobb eredményeket az irányadó feltételek mellett (vagyis a legjobb módszer szabálya). Bizonyos helyzetek több módszer együttes alkalmazására is alkalmasak. Ugyanakkor az adóalanyok nem kötelesek egynél több módszert alkalmazni. Az adóalany egyetlen kötelessége, hogy elmagyarázza, miért döntött a konkrét módszer alkalmazása mellett.”

- (90) A rendelet 2.1. fejeztében ismertetik az összehasonlítható független árak módszerét. E módszer alkalmazása iránti preferencia tekintetében a rendelet kimondja, hogy: „(...) Amennyiben rendelkezésre áll egy összehasonlítható ár, az összehasonlítható független árak módszere (közismert nevén CUP módszer) lesz általában a legközvetlenebb és legmegbízhatóbb módszer a transzferárak meghatározására, ezért tehát ezt a módszert kell a többi módszerrel szemben előnyben részesíteni.”.

2.6. A Starbucks-tól és Hollandiától a hivatalos vizsgálati eljárás megindítása után kapott kiegészítő információk

- (91) Hollandia és a Starbucks kiegészítő információkat és adatokat nyújtott be az SMBV-re, Alki LP-re, a Starbucks üzletekre és az SCTC-re vonatkozóan.

2.6.1. Az SMBV tevékenységeire és kockázataira vonatkozó információk.

- (92) A transzferárazási jelentés az SMBV-t alacsony kockázatú gyártóként mutatja be. A Bizottság információkat kért annak igazolására, hogy az SMBV fő tevékenysége, ami a jelen esetben a kávépörkölés, valóban alacsony kockázatú gyártásnak minősül-e. A Bizottság továbbá információkat kért az SMBV költségszerkezetéről annak igazolására, hogy ezeket a költségeket termelő alapul szolgáló tevékenységek megerősítik-e, hogy az SMBV által ellátott feladatok valóban rutinszerű feladat-végrehajtásnak minősülnek, és nem jelentenek semmilyen fokú összetettséget a transzferárazási jelentésben foglalt feltételezésekkel összhangban. Az SMBV által vállalt üzleti kockázat mértékére vonatkozó információkat a szerződéseket ismertető különböző szakaszok mutatják be.
- (93) Az SMBV forgalmát meghatározó fő termékek elemzéséhez, és annak igazolására, hogy valóban a kávépörkölés jelenti az SMBV fő gazdasági tevékenységét, a Bizottság bekérte az SMBV forgalmának termékenkénti bontását. A Starbucks benyújtotta az üzletektől a kávébabért kapott összegeket (a 2. táblázatban kiemelve) és külön az üzletektől például a poharak értékesítéséért kapott minden egyéb összeget a 2. táblázatban.

Az SMBV árbevétele az értékesített termékek kategóriái szerint

Leírás	2007-es pü-i év	2008-as pü-i év	2009-es pü-i év	2010-es pü-i év	2011-es pü-i év	2012-es pü-i év	2013-as pü-i év	2014-es pü-i év
BEV. – SÜTEMÉNY/PÉKSÉG	—	—	[700–800 ezer]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[20–30 millió]	[20–30 millió]	[20–30 millió]
BEV. – KÉSZÉTEL	—	—	—	—	[1–10 millió]	[10–20 millió]	[10–20 millió]	[20–30 millió]
BEV. – AZONNAL FOGYASZTHATÓ ITALOK	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[10–20 millió]	[10–20 millió]
BEV. – CSOMAGOLT ÉTEL	[10–20 millió]	[10–20 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[20–30 millió]	[20–30 millió]	[20–30 millió]
BEV. – CSOMAGOLT KÁVÉ	[20–30 millió]	[20–30 millió]	[20–30 millió]	[20–30 millió]	[40–50 millió]	[50–60 millió]	[50–60 millió]	[60–70 millió]
BEV. EGYADAGOS PÁRNA – KÁVÉ	—	—	—	—	—	[1–10 millió]	—	[(1–10 ezer)]
BEV. EGYADAGOS PÁRNA – VERISMO	—	—	—	—	—	[1–10 millió]	[10–20 millió]	[10–20 millió]
BEV. – OLDHATÓ KÁVÉ	—	—	[200–300 ezer]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[10–20 millió]	[10–20 millió]
BEV. – CSOMAGOLT TEA	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]
BEV. – TÁLALÓK	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[10–20 millió]	[10–20 millió]
BEV. – FŐZŐBERENDEZÉS	[900 ezer – 1 millió]	[1–10 millió]	[700–800 ezer]	[500–600 ezer]	[600–700 ezer]	[700–800 ezer]	[800–900 ezer]	[600–700 ezer]
BEV. – FŐZŐBERENDEZÉS, VERISMO	—	—	—	—	—	[20–30 ezer]	[1–10 millió]	[800–900 ezer]
BEV. – ADATHORDOZÓK	[(1–10 ezer)]	[300–400 ezer]	[200–300 ezer]	[80–90 ezer]	[100–200 ezer]	[100–200 ezer]	[1–10 ezer]	—
BEV. – AJÁNDÉKCSOMAGOK	[100–200 ezer]	[100–200 ezer]	[50–60 ezer]	[1–10 ezer]	—	—	—	—
BEV. – JÁTÉKOK	—	—	[200–300 ezer]	[300–400 ezer]	[100–200 ezer]	[100–200 ezer]	[100–200 ezer]	[30–40 ezer]
BEV. – VEGYES ÁRUCIKKEK	—	—	[(100–200)]	[400–500]	[1–10 ezer]	[30–40 ezer]	[500–600 ezer]	[500–600 ezer]
BEV. – NYERSANYAGOK	—	—	[100–200 ezer]	[1–10 millió]	[100–200 ezer]	[200–300 ezer]	[1–10 ezer]	[30–40 ezer]

Leírás	2007-es pü-i év	2008-as pü-i év	2009-es pü-i év	2010-es pü-i év	2011-es pü-i év	2012-es pü-i év	2013-as pü-i év	2014-es pü-i év
BEV. – PAPÍRCSOMAGOLÁS	[10–20 millió]	[10–20 millió]	[10–20 millió]	[10–20 millió]	[20–30 millió]	[20–30 millió]	[20–30 millió]	[20–30 millió]
BEV. – ITALKEVERÉK MIX	[40–50 millió]	[40–50 millió]	[50–60 millió]	[50–60 millió]	[40–50 millió]	[50–60 millió]	[50–60 millió]	[60–70 millió]
BEV. – FRAPPÉ KÁVÉALAP	—	—	—	—	[20–30 millió]	[30–40 millió]	[20–30 millió]	[20–30 millió]
BEV. – KIVONAT	—	—	—	—	[1–10 millió]	[10–20 millió]	[10–20 millió]	[10–20 millió]
BEV. – BERENDEZÉS	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[10–20 millió]	[20–30 millió]
BEV. – SZÁLLÍTÁS	[40–50 ezer]	[30–40 ezer]	[70–80 ezer]	[300–400 ezer]	[300–400 ezer]	[200–300 ezer]	[1–10 millió]	[1–10 millió]
BEV. – JOGDÍJAK	—	—	—	—	—	—	—	—
BEV. – MENEDZSMENT SZOLGÁLTATÁS DÍJA	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[800–900 ezer]	[900 ezer – 1 millió]	[600–700 ezer]	—	—
BEV. – EGYÉB BEVÉTELEK	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]	[1–10 millió]
ÉRTÉKESÍTÉS KEDV.	([100–200 ezer])	[80–90 ezer]	([1–10 ezer])	([200–300 ezer])	([500–600 ezer])	([600–700 ezer])	([1–10 millió])	([100–200 ezer])
KERESKEDELMI KEDVEZMÉNYEK – KÖZVETLEN PIACI	—	—	—	—	—	([30–40 ezer])	([10–20 ezer])	([1–10 millió])
KÖZVETLEN PIACI KUPONKEDVEZMÉNYEK	—	—	—	—	—	—	—	([20–30 ezer])
KÖZVETLEN PIACI POLCDÍJAK	—	—	—	—	—	—	([20–30 ezer])	([200–300 ezer])
ÉRTÉKESÍTHETETLEN VISSZÁRUK ÉS KEDVEZMÉNYEK	—	—	—	—	—	—	—	([20–30 ezer])
VISSZÁRUK ÉRTÉKESÍTÉSE/KEDVEZMÉNYEK	—	—	—	—	—	([1–10 ezer])	([10–20 ezer])	([90–100 ezer])
Kerekítés	0	(0)	(0)	0	(0)	0	(0)	(0)
Kötelező beszámoló szerinti bevételek	[100–200 millió]	[100–200 millió]	[100–200 millió]	[100–200 millió]	[100–200 millió]	[200–300 millió]	[300–400 millió]	[300–400 millió]

- (94) A Starbucks jelezte, hogy a 2. táblázatban szereplő „BEV. – CSOMAGOLT KÁVÉ” megnevezés alatti bevételek az SMBV pörkölési és csomagolási funkciójához kapcsolódnak. A bevételek fennmaradó része a Starbucks elmondása szerint az SMBV igazgatási és logisztikai támogató funkciójához kapcsolódik. A Hollandiában pörkölt kávé kis részén harmadik fél gyártók további feldolgozást végeznek. Ez a következőket érinti: „BEV. EGYADAGOS PÁRNA – KÁVÉ”, „BEV. EGYADAGOS PÁRNA – VERISMO”, „BEV. – OLDHATÓ KÁVÉ”, „BEV. – FRAPPÉ KÁVÉALAP” és „BEV. – KIVONAT”. Ezeket a bevételeket is az igazgatási és logisztikai támogatási költségek közé kellene sorolni, mivel a fejlesztőknek leszámított mögöttes árbevétel harmadik fél, nem pedig az SMBV által teremtett értéket takar. Mindenesetre a Starbucks elmondása szerint ezek a bevételek az SMBV teljes pörkölési kibocsátásának kis hányadát képviselik.
- (95) A termékek árazását illetően a Starbucks rendelkezésre bocsátott [...] példa árlistákat 2013 és 2014 különböző negyedéveire, amelyek a Starbucks által értékesített kávé és nem kávé termékek árait tartalmazzák. A Starbucks szerint, [...].
- (96) A kávétermékek árazását illetően az árakat a költségekre hivatkozó képletek alapján számítják ki, és azok termékenként változóak. A Starbucks szemléltetésképp rendelkezésre bocsátotta az „[e kávétermék minősítési program]” költség számítási képletét, amely az SMBV által a legnagyobb volumenben értékesített termék. A kávék SMBV által az üzleteknek felszámított árát az SCTC által a nyers kávébabért fizetett ár alapján számítják ki, amelyhez hozzáadják a kávébeszerzés [...] és kávé [...] költségét. Ehhez az összeghez hozzáadják a [...] „[...]” költségeit, valamint egy [...], ami együttesen eredményezi a pörkölt kávé árát. Végezetül egy harmadik félnek fizetett licenrdíjat fizetnek a [minősítési program] megnevezéshez kapcsolódóan ⁽⁴⁹⁾.
- (97) Az SMBV által az üzleteknek eladott nem kávétermékek árait illetően a Starbucks jelezte, hogy az SMBV által az üzleteknek beszállított nem kávétermékek árait úgy határozzák meg, hogy a nem kávétermékek beszerzési árához hozzáadják az úgy nevezett [költségmegtérülési árrést]. Ezt a [költségmegtérülési árrést] az SMBV a [...] költségek megtérülése érdekében számítja fel. Ez azonban nem csak az SMBV [...] költségeit fedezi, hanem a(z) [...] összes releváns [...] költségét is. Valójában mivel a nem kávétermékek SMBV által az üzleteknek felszámított végső árát a [költségmegtérülési árrés] termékköltségekre történő alkalmazásával számítják ki, az SMBV által nyilvántartott nem kávétermékek utáni nyereség megfelel ennek a [költségmegtérülési árrésnek].
- (98) Az SMBV legjelentősebb költségtele a bérköltség, amely 2014-ben a 16 124 000 eurós összes működési költségekből [1–10 millió] eurót tett ki. 2014-ben az SMBV egyéb jelentős működési költségteleit a bérekkel kapcsolatos költségek, a munkáltatói hozzájárulások, az ingatlanbérleti és lízingdíjak, a berendezések értékcsökkenési leírása és az immateriális javak amortizációja képezték. Annak ellenére, hogy 2013 előtt az SMBV-nek nem voltak az immateriális javak amortizációjával összefüggő kiadásai, azok 2014-ben az egyik legjelentősebb (628 000 eurós) működési költségtele képezték, ami abban az évben nagyobb kiadást jelentett, mint a berendezések javítása és karbantartása, az elektromos áram, a behajthatatlan követelések, irodaszerek és számítógép, valamint egyéb kiadások (például a külön tételként nyilvántartott szoftverlicenchez kapcsolódó kiadások). Az immateriális javak amortizációjával összefüggő kiadások látszólag egy, a pénzügyi kimutatásokban először 2012-ben nyilvántartásba vett szellemi tulajdonjoghöz kapcsolódnak, amelyek beszerzési költsége meghaladhatta a 4 millió eurót. Ezenkívül 2014-ben a „piackutatás” [100–200 ezer] eurós költségével jelentős működési költségtele képviselt.

2.6.2. Jogdíjfizetések

- (99) Az SMBV Hollandiában adóköteles nyereségét – amelyet az SMBV APA megállapodás alapján határoznak meg a vállalat működési költségeire hivatkozással – csökkentették az Alki LP-nek fizetett jogdíjak. A Bizottság további tájékoztatást kért Hollandiától és a Starbucksától a jogdíjfizetések összegére, valamint az adóalap pontos kiszámítására vonatkozóan.
- (100) Az SMBV pénzügyi beszámolójában bemutatott eredménykimutatását a 3. táblázat tartalmazza.

⁽⁴⁹⁾ Például, a [...] végén ez a díj az SCTC által a nyers kávébab vásárlásáért fizetendő ár [1,5–2] %-át, valamint az SMBV által a [...] -nak/-nek felszámított ár [0,5–1] % képviselte. A [minősítési program] megnevezést a Starbucks [...] óta használta és fizetett érte.

Az SMBV eredménykimutatása 2001– 2014

(EUR)

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

(*) Kiegészítésképp szolgáltatott, lásd 8. táblázatot.

- (101) A pénzügyi beszámoló kiegészítő melléklete a 3. táblázatban található „Egyéb költségek” pozíciót a következőképpen definiálja: „Az egyéb költségek a [CV 1] kapcsolt vállalattal fenntartott jogdíj-megállapodáshoz kapcsolódnak, amelyet 2006. december 16-án átruháztak az Alki LP-re, és amely a holland adóhatóság feltételes adómegállapításán alapul”. Az APA, amelyre a jelen látjegyzet vonatkozik, az SMBV APA, és ezért jelzi, hogy az SMBV auditora az SMBV APA megállapodást úgy értelmezte, hogy az meghatározza az SMBV által az Alki LP-nek fizetett jogdíjat.
- (102) Ez a jogdíj az eredménykimutatásban maradványértékként kerül kiszámításra. Az SMBV eredménykimutatásának összeállításakor a jogdíjon kívüli összes inputadat megfigyelés alapján vagy feltételezetten megfelel a szokásos piaci ár elvének. Az SMBV APA megállapodásban elfogadott árazás alapján az adóköteles nyereség (a 2. ábrán az „Adózás előtti eredmény” pozícióban) hozzávetőlegesen az SMBV működési költségeinek [9–12] %-a (a 2. ábrán az „Általános és igazgatási ráfordítások” pozícióban). Azonban mivel a 2. ábrán az „Értékesítés” pozícióban a jogdíjfizetés előtti összes számviteli költség levonása ⁽⁵⁰⁾ nem eredményezi az SMBV APA megállapodás alapján kiszámított adóköteles nyereséget, a [9–12] % árrést meghaladó többletnyereséget az SMBV fizeti meg az Alki LP-nek az adóból levonható jogdíj formájában a kávépörköléshez kapcsolódó szellemi tulajdon után (az „Egyéb költségek” pozícióban a 2. ábrán). Az SMBV kimutatásai alapján a jogdíjfizetés így a holland adóhatóság által kiadott SMBV APA megállapodásban meghatározottak szerint történik.

2. ábra

	2010/2011 EUR	2019/2010 EUR
Sales	184 159 097	142 627 243
Direct Cost of sales	(153 275 834)	(120 020 824)
Gross margin	30 883 263	22 606 419
General and administrative expenses		
Foreign current exchange	(14 303 059)	(16 835 153)
Operating result	(2 089 448)	(2 266 492)
	14 490 756	3 504 774
Other expenses = Royalty	(12 352 838)	(1 079 817)
Interest income		
Interest expense	(707 298)	(771 639)
Result before taxation	1 430 620	1 653 318
Corporate income tax	(337 599)	(428 611)
Net result for the year	1 093 021	1 224 707

- (103) mivel az SMBV kimutatásaiban szereplő adóalap az SMBV APA alkalmazása idején egyenlő az egyes években felmerült „Általános és igazgatási költségek” [9–12] %-ával, de nem pontosan akkora, a Bizottság felkérte a Starbucksot, hogy bocsássa rendelkezésre az adóalap kiszámítására használt tényleges költségeket mindegyik évre vonatkozóan. A Starbucks rendelkezésre bocsátotta az egyes években, valamint a korábbi APA érvényessége alatti időszakban (2001-től) az adóköteles nyereség SMBV APA alapján történő kiszámítására használt működési költségek összegét. Az SMBV APA alkalmazásának minden egyes időszaka esetében az adóalap kiszámításához figyelembe vett költségek alacsonyabbak az „Általános és igazgatási költségekként” elszámolt összegeknél, azonban közelítenek azokhoz. Például a 2012/2013-as időszakban ezek a költségek 15 694 137 eurót, a 2007/2008-as időszakban pedig 15 055 253 eurót tettek ki. Az SMBV APA alkalmazását megelőző időszakban az adóalap kiszámításához figyelembe vett költségek sokkal magasabbak, mivel azok, a Starbucks elmondása szerint az [1-es független gyártó vállalat] által felszámított költségeket is tartalmazzák. Például, a 2006/2007-es

⁽⁵⁰⁾ Részletesebben, a jogdíjfizetés előtti adózatlan nyereség egyenlő az „Értékesítés” mínusz az „Értékesítés közvetlen költségei” (amely a termelés során felhasznált nyersanyagok költségét foglalja magában), mínusz az „Általános és igazgatási ráfordítások”, mínusz „Devizaátváltás”, plusz „Kamatbevétel”, mínusz „Kamatráfordítás” eredményével a 2. ábrán. A 2010/2011-es évben például jogdíjfizetés előtt az adózás előtti nyereség 13 783 458 euro lett volna. Az adózás előtti szintnek az elfogadott költségek SMBV APA-ban megállapított nagyjából [9–12] %-ára történő csökkentése érdekében az Alki LP felé 12 352 838 euro összegű jogdíjat fizet, amelyet az „Egyéb költségek” pozícióban mutat ki.

időszakban az adóalap kiszámításához használt költségek [30–40 millió] eurót tettek ki. Ez megmagyarázza, hogy a társasági adófizetési kötelezettség miatt csökkent több mint felével az SMBV APA életbelépésével ⁽⁵¹⁾, vagyis a 2006/2007-es 844 309 euróról 383 909 euróra a 2007/2008-as időszakban, ahogy azt a 3. táblázat mutatja.

2.6.3. Az Alki LP-re vonatkozó információk

- (104) Válaszul az eljárás megindításáról szóló határozatban feltett kérdésekre Hollandia ismertette az Alki LP birtokában lévő licencjogokat, amelyek alapján használhatja és allicenciába adhatja azt a szellemi tulajdonjogot, amelyért az SMBV jogdíjat fizet. E tekintetben Hollandia elmagyarázta, hogy a szellemi tulajdonjog három kategóriát tartalmaz: (i) védjegyjogok ⁽⁵²⁾, (ii) Starbucks rendszerjogok ⁽⁵³⁾, és (iii) a kávéval kapcsolatos jogok ⁽⁵⁴⁾. Hollandia továbbá kifejtette, hogy a kávéhoz kapcsolódó ismeretek és információk a nyers kávébab keverésének receptúrájára, a nyers kávébab pörkölésének folyamatára és egyéb származtatott kávétermékek előállítására vonatkozó bizalmas információkat, a technológia és speciális ismeretek felhasználását, illetve alkalmazását foglalja magában ⁽⁵⁵⁾.
- (105) Hollandia továbbá kifejtette, hogy a 142. preambulumbekzdésben részletesebben ismertetett pörkölési megállapodás értelmében az Alki LP az összes vállalati kockázatot viselő megbízóként jár el és végzi el a kapcsolódó tevékenységeket ⁽⁵⁶⁾. Ezért Hollandia elmondása alapján a jogdíj nem pusztán a szellemi tulajdonjogokért, hanem az Alki LP megbízói szerepéért fizetett díjazást is jelöli.
- (106) Az Alki LP-t illetően a Starbucks előadta, hogy az Alki LP nem rendelkezik alkalmazottakkal a pörkölési szerződés keretében betöltött megbízói szerepének ellátásához, és tagjai sem foglalkoztatnak olyan alkalmazottakat, akik ezt a szerepet ellátnák. A Starbucks elmondása szerint az Alki LP ezt a szerepet a Starbucks USA-beli szervezetei által nyújtott útmutatás, szakértelem és előírt funkciók alapján látja el a [költségmegosztási megállapodás] (a továbbiakban: költségmegosztási megállapodás) keretében ⁽⁵⁷⁾. A Starbucks elmondása szerint, és az Alki LP betéti társaság alapító okiratával alátámasztotta az SCI UK I, Inc. ⁽⁵⁸⁾ és a Starbucks Coffee International, Inc. ⁽⁵⁹⁾ az Alki LP tagjai.
- (107) A Starbucks tisztázta, hogy az Alki LP 2006 decemberében került be a csoportba a költségmegosztási megállapodás teljes EMEA régióra, az egyesült királysági piacot is beleértve, történő kiterjesztése részeként. Az Alki LP csoportba való felvételével a Starbucks elkerülte, hogy az Alki LP-től kapott jogdíjból származó jövedelmet az amerikai adótörvény értelmében közvetlenül az Alki LP tagjainak bevételeibe kelljen integrálni.

2.6.4. Az Alki LP által a Starbucks Corporation felé a költségmegosztási megállapodás keretében teljesített kifizetések

- (108) mivel sem az Alki LP-nek, sem tagjainak nincsenek alkalmazottai ⁽⁶⁰⁾, és a Starbucks állítása szerint az Alki LP képes ellátni megbízói szerepét a költségmegosztási megállapodáson keresztül, a Bizottság tájékoztatást kért a költségmegosztási megállapodás keretében történő kifizetésekről és azokról a szolgáltatásokról, amelyekhez azok kapcsolódnak, valamint a kifizetések Alki LP általi finanszírozásának módjáról. A Starbucks a következő áttekintést bocsátotta rendelkezésre az Alki LP Starbucks US felé történő kifizetéseiről a különböző típusú kifizetések szerinti bontásban.
- (109) A költségmegosztási megállapodás értelmében az Alki LP jogdíjat fizet a Starbucks US vállalatnak a szellemi tulajdonjogok azon három kategóriája után, amelyekre a Starbucks US licenciat biztosít az Alki LP-nek. Ezek a jogdíjfizetések (i) a márkához/védjegyjogokhoz kapcsolódó vételi (buy-in) jogdíjakból, (ii) az üzleti struktúrához fűződő jogokhoz kapcsolódó vételi (buy-in) jogdíjakból és (iii) a kávé know-howhoz kapcsolódó állandó jogdíjból állnak.

⁽⁵¹⁾ A korábbi feltételes adómegállapítás értelmében az SMBV adóalapját a figyelembe vett költségek 8 %-aként számították.

⁽⁵²⁾ Ezek a Starbucks ábrás védjegyet és a Starbucks üzleti tervét foglalják magukban.

⁽⁵³⁾ Ide tartoznak a berendezések és bútorzat, az üzletek külső és belső megjelenése, az üzletek úgynevezett külsejéhez/a „kirakatához” kapcsolódó rendszerek, és az üzletek úgynevezett felépítéséhez/„háttéréhez” szükséges rendszerek.

⁽⁵⁴⁾ Ezek tartalmazzák a „márka görbékét” és a kávékeverékek receptjét.

⁽⁵⁵⁾ Hollandia által az eljárás megindításáról szóló határozatra adott észrevételek, 25. o.

⁽⁵⁶⁾ Hollandia által az eljárás megindításáról szóló határozatra adott észrevételek, 27. o.

⁽⁵⁷⁾ Lásd 145. és 146. preambulumbekzdést.

⁽⁵⁸⁾ Washington állam (USA) törvényei értelmében bejegyzett vállalat (belftag).

⁽⁵⁹⁾ Washington állam (USA) törvényei értelmében bejegyzett vállalat (külftag).

⁽⁶⁰⁾ Lásd 106. preambulumbekzdést.

- (110) A jogdíjfizetés összegét egy olyan képlet alapján számolják ki, amely a reziduális nyereség alapot veszi kiindulási pontnak. A reziduális nyereség alap az SMBV és a Starbucks Coffee BV által az Alki LP-nek ⁽⁶¹⁾ fizetett jogdíjnak és annak a jövedelemnek az összege, amelyet az Alki LP a Starbucks Corporation-tól ⁽⁶²⁾ kap. Ebből az összegből levonnak egy szokásos piaci feltételeknek megfelelő hozamot az Alki LP által ellátott rutinszerű funkciók után ⁽⁶³⁾. [...] E tekintetben egy különbség keletkezik egyrészt a márka/védjegy és az üzleti struktúra, másrészt pedig a kávé know-how szellemi tulajdonjoga között. Ezt a különbséget azzal magyarázzák, hogy az Alki LP az üzleti struktúrához kapcsolódó immateriális javak és az EMEA régió védjegyének/márkájának tényleges tulajdonosa, miközben a kávé know-how jogok jogi és tényleges tulajdonosa a Starbucks US.
- (111) Az üzleti struktúrához kapcsolódó immateriális javak és az EMEA régió védjegyének/márkájának tényleges tulajdonjogát 2002-ben a Starbucks Corporation-ról átruházták a [CV 1] vállalatra, majd 2006-ban az Alki LP-re. A tényleges tulajdonjog után a [CV 1] és az Alki LP vételi jogdíjat fizetett, ahol annak az amerikai költségkiszámlának százalékos értéke, amelyet az Alki LP-nek a Starbucks US felé kellett fizetnie a 2002-es [65–70] %-ról 2010-ben és azután fokozatosan [0,5–1] %-ra csökkent a védjegyek vonatkozásában, míg az üzleti struktúrához kapcsolódó szellemi tulajdon esetében a 2002-es [70–75] %-ról 2010-ben és azután [0–0,5] %-ra csökkent. Ezekkel a vételi jogdíjfizetésekkel az EMEA régió utáni szellemi tulajdon e két kategóriájának tényleges tulajdonosi jogai az Alki LP által megfizetettnek tekintendő. A kávé know-howhoz kapcsolódó szellemi tulajdon tekintetében az Alki LP e szellemi tulajdon kategóriára kiosztott reziduális nyereség [70–75] %-ának megfelelő állandó jogdíjat fizet a Starbucks US-nek.
- (112) A Starbucks benyújtott egy áttekintést a [CV 1] és az Alki LP által a 2005–2014 közötti időszakban teljesített állandó jogdíjakról és a vételi jogdíjfizetésekről. A vételi jogdíjfizetéseket illetően a [CV 1] összesen [1–10] millió eurót fizetett a Starbucksnak a védjegyhez és üzleti struktúrához kapcsolódó szellemi tulajdon utáni vételi jogdíjfizetesként ⁽⁶⁴⁾. 2006 decemberében a költségmegosztási megállapodást a [CV 1] az Alki LP-re ruházta át. 2007-től 2014-ig az Alki LP [1–10] millió eurót fizetett a védjegyhez, és [20–30] millió eurót az üzleti struktúrához kapcsolódó szellemi tulajdon után ⁽⁶⁵⁾. Ez azt jelenti, hogy összesen vételi jogdíjfizetesként [10–20] millió eurót fizettek a védjegyhez, és [20–30] millió eurót az üzleti struktúrához kapcsolódó szellemi tulajdon után. 2014-en az Alki LP átruházta a szellemi tulajdonjogok tényleges tulajdonjogát a Starbucks EMEA Ltd-re, amelyért eredménykimutatásában egyéb üzemi bevételeként [1–1,5] milliárd euro nyereséget könyvelt el. Az állandó jogdíjat illetően az Alki LP átlagosan évente [1–10] millió eurót fizetett (összesen [70–80] millió eurót) a kávé know-howhoz kapcsolódó szellemi tulajdon után a Starbucks Corporation-nek a 2005–2014 közötti időszak alatt ⁽⁶⁷⁾.
- (113) A vételi és az állandó jogdíjak mellett az Alki LP szolgáltatási díjat is fizet a Starbucks Corporation által nyújtott szolgáltatások után, valamint költségmegosztási kifizetéseket teljesít bizonyos immateriális javak kifejlesztéséért ⁽⁶⁸⁾. A 2008–2014 közötti időszak alatt az Alki LP évente átlagosan [1–10] millió eurót fizetett a költségmegosztásos kifizetések után, és évi [1–10] millió eurót a szolgáltatási díjak után.

⁽⁶¹⁾ A 2008–2014 közötti időszakban az Alki LP összesen [400–500] millió eurót kapott licenccdíj formájában a Starbucks Coffee BV és SMBV vállalatoktól. Ebből a [400–500] millió euróból [300–400] millió eurót ([80–85] %) kapott a Starbucks Coffee BV-től és [60–70] millió eurót ([15–20] %) az SMBV-től.

⁽⁶²⁾ A Starbucks elmondása szerint a Starbucks US-nak e kifizetése az Alki LP felé egy globális költségkiigazítást érint, amelynek szándéka az volt, hogy kompenzálja az Alki LP-t az SMBV-től a Starbucks globális pörkölt kávé árazási politikája eredményeképp kapott alacsonyabb licenccdíjak miatt.

⁽⁶³⁾ Ezt a „szokásos piaci hozamot” az amerikai transzferárazási szabályok alapján számolják, és a Starbucks Coffee BV és az SMBV összes tevékenységére meghatározzák.

⁽⁶⁴⁾ A Starbucks nem tudta rendelkezésre bocsátani a 2005 és 2006 években teljesített vételi jogdíjfizetések bontását a márkára és az üzleti struktúrára vonatkozóan. Van néhány eltérés is a [CV 1] által fizetett licenccdíj és vételi jogdíjfizetések között a Starbucks által benyújtott áttekintés és a [CV 1] eredménykimutatása alapján. A Starbucks nem tudta meghatározni ezeknek az eltéréseknek a pontos okát.

⁽⁶⁵⁾ Vételi jogdíjfizetésekre a Starbucks Corporation felé 2005 előtt nem került sor, mivel a [CV 1] 2005-ig veszteséges volt.

⁽⁶⁶⁾ Ez az összeg azonban átlagosan [...] -val alacsonyabb lenne, ha a Starbucks Corporation-tól származó bevételeket a reziduális nyereség alap számításakor nem vennék figyelembe.

⁽⁶⁷⁾ Ez az összeg azonban átlagosan [...] -val alacsonyabb lenne, ha a Starbucks Corporation-tól származó bevételeket a reziduális nyereség alap számításakor nem vennék figyelembe.

⁽⁶⁸⁾ Lásd 146. preambulumbekendést.

2.6.5. Az SCTC-re és az SMBV által a nyers kávébabért fizetett árakra vonatkozó információk

- (114) Figyelemmel arra, hogy a nyers kávébabot az SMBV egy csoportügyleten keresztül konkrétan az SCTC-től szerzi be, a Bizottság tájékoztatást kért e csoporton belüli árak meghatározására, valamint az SMBV APA alkalmazásával az egyes évekre meghatározott árra vonatkozóan.
- (115) A Starbucks benyújtotta az SCTC mérlegeit és eredménykimutatásait 2005-től. A 4. táblázat tartalmazza az e kimutatásokban szereplő információkat. Az SCTC által a nyers kávébab költségére (ELÁBÉ) alkalmazott árrés kiszámítását a Bizottság csatolta e határozat céljára. A rendelkezésre álló számviteli információk alapján, amelyek 2005-től állnak rendelkezésre, a nyers kávébab költségére felszámított átlagos árrés a 2005–2010 közötti időszakban [nagyjából 3 %] volt szemben a 2011–2014 közötti időszakban alkalmazott [nagyjából 18 %-os] árréssel.
- (116) A Starbucks előadta, hogy 2011-től kezdődően a Starbucks korrigálta a nyers kávébab eladásra vonatkozó transzferárazási politikát annak érdekében, hogy megemelje a termékköltségre felszámított árrést figyelemmel az SCTC tevékenységének jelentőségére, különösen növekvő szakértelmére a kávébeszerzés terén, és ami még ennél is fontosabb, a kialakuló Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások program SCTC általi tulajdonlása és üzemeltetése miatt.
- (117) A Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások programot 2004-ben indították az SCTC costa ricai termesztői támogatási központjának megnyitásával együtt, hogy egy olyan programot biztosítsanak, ahol a termesztők, exportőrök és vevők folyamatos párbeszédet folytathatnak a (i) a kávé minőségének javítása érdekében; (ii) a kifizetések utáni gazdasági elszámoltathatóság biztosítása érdekében az ellátási lánc minden szintjén; (iii) a társadalmi felelősség ösztönzése érdekében a munkakörülmények, a dolgozói jogok védelme és megfelelő életkörülmények terén; és (iv) a környezetvédelmi vezetés ösztönzése a nyers kávébab termesztése és feldolgozása iránt.
- (118) Annak ellenőrzése érdekében, hogy a Starbucks által hivatkozott termesztési műveleteket, amelyekkel a megnövekedett árrést magyarázta, alátámasztják-e a kimutatások, a 4. táblázat az SCTC eszközeit is tartalmazza. Jóllehet a teljes eszközállomány jelentősen növekedett 2010 óta, ez főként a megnövekedett készpénzállománynak köszönhető. A pénzeszközöket nem tartalmazó forgóeszközök kevesebb, mint harmadával növekedtek négy év alatt, 2010 és 2014 között.
- (119) Az SCTC Starbucks által benyújtott éves beszámolóit a kiegészítő mellékletben szintén nem ismertetnek eltérést a kockázatokat, funkciókat vagy eszközöket illetően a 2010-2011 közötti időszakban. Ebben az időszakban a tevékenységek és kockázatok azonos feltételekkel szerepelnek, vagyis, az SCTC fő tevékenysége mindkét éves beszámoló szerint kiváló minőségű nyers kávébab adásvétele, valamint a minőségbiztosítás és műveletek (logisztika, raktározás, keverés, koffeinmentesítés stb.) kapcsolódó tevékenységei.

Az SCTC pénzügyi adatai

(CHF)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
SCTC értékesítés	[500-600 millió]	[600-700 millió]	[600-700 millió]	[600-700 millió]	[600-700 millió]	[500-600 millió]	[900-1 000 millió]	[1,5-2 milliárd]	[1-1,5 milliárd]	[900-1 000 millió]
SCTC ELÁBÉ	[500-600 millió]	[500-600 millió]	[600-700 millió]	[600-700 millió]	[600-700 millió]	[400-500 millió]	[800-900 millió]	[1-1,5 milliárd]	[800-900 millió]	[700-800 millió]
bruttó árrés (Értékesítés – ELÁBÉ)	[20-30 millió]	[30-40 millió]	[40-50 millió]	[30-40 millió]	[40-50 millió]	[30-40 millió]	[100-200 millió]	[200-300 millió]	[100-200 millió]	[100-200 millió]
ELÁBÉ-ra számított bruttó nyereség	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[4,5-7,5] %	[16,5-19,5] %	[16,5-19,5] %	[19,5-22,5] %	[16,5-19,5] %
OpEx (célartalékok nélkül)	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]
adózás előtti nyereség	[10-20 millió]	[20-30 millió]	[20-30 millió]	[20-30 millió]	[30-40 millió]	[20-30 millió]	[100-200 millió]	[200-300 millió]	[100-200 millió]	[100-200 millió]
Adó	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[1-10 millió]	[10-20 millió]	[10-20 millió]	[10-20 millió]	[10-20 millió]
nettó nyereség	[10-20 millió]	[20-30 millió] (*)	[20-30 millió] (*)	[20-30 millió]	[20-30 millió]	[10-20 millió]	[100-200 millió]	[100-200 millió]	[100-200 millió]	[100-200 millió]
Eszközök összesen	[200-300 millió]	[200-300 millió]	[200-300 millió]	[200-300 millió]	[200-300 millió]	[100-200 millió]	[300-400 millió]	[500-600 millió]	[600-700 millió]	[700-800 millió]
Eszközök összesen pénzeszközök és pénzeszköz egyenértékesek nélkül (forgalomképes értékpapírokkal együtt)	[100-200 millió]	[100-200 millió]	[100-200 millió]	[100-200 millió]	[100-200 millió]	[100-200 millió]	[300-400 millió]	[100-200 millió]	[100-200 millió]	[100-200 millió]

(*) tartalmaz egy rendkívüli adózás utáni nyereséget [1-10 millió] CHF összegben, illetve egy [800-900 ezer] CHF összegű veszteséget 2006-ban, illetve 2007-ben.

(%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
ELÁBÉ-ra számított árrés	[1,5-4,5]%	[1,5-4,5]%	[1,5-4,5]%	[1,5-4,5]%	[4,5-7,5] %	[1,5-4,5]%	[16,5-19,5] %	[13,5-16,5]%	[19,5-22,5] %	[16,5-19,5] %

(120) mivel a Starbucks az SCTC által felszámított haszonkulcs magyarázataként a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások programra hivatkozott, a Bizottság felkérte a Starbucksot, hogy nyújtsa be annak a programnak, valamint a termesztői támogatási központoknak a költségeit. A Starbucks éves költségbecekléseket nyújtott be (i) a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások programra és (ii) a termesztői támogatási központokra vonatkozóan, amelyeket az 5. táblázat mutat be.

5. táblázat

A Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások program és a termesztői támogatási központok közvetlen és közvetett költségei

(USD)

	2004-es pü-i év	2005-ös pü-i év	2006-os pü-i év	2007-es pü-i év	2008-as pü-i év	2009-es pü-i év	2010-es pü-i év	2011-es pü-i év	2012-es pü-i év	2013-as pü-i év	2014-es pü-i év
1) C.A.F.E. eljárások – felosztott költségek	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	[500 000-600 000]	[100 000-200 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]
2) Termesztői támogatási központok – költségek	[800 000-900 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]
3) C.A.F.E. eljárások – egyéb kapcsolódó költségek	N/A	N/A	[60 000-70 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[200 000-300 000]	[700 000-800 000]	[400 000-500 000]	[60 000-70 000]	[200 000-300 000]	[1 000 000-10 000 000]
Összesen	[800 000-900 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]	[1 000 000-10 000 000]

(121) A 2011–2014 közötti időszakban a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások program és a termesztői támogatási központok összesített költségei az SCTC által vásárolt nyers kávébab értékének legfeljebb [0,5-1] %-át képviselik ⁽⁶⁹⁾.

⁽⁶⁹⁾ A Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások program és a termesztői támogatási központok programja becsült összköltségének az SCTC ELÁBÉ értékével való összehasonlításával számított 2014. évi érték, korrigálva az USD/CHF árfolyammal.

- (122) Válaszul a Starbucks jelezte, hogy a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások programot szellemi tulajdonként kell figyelembe venni, amelynek az értéke nem kapcsolódik a mögöttes költségekhez.
- (123) A Bizottság felkérte a Starbucksot, hogy nyújtsa be az SCTC által az SMBV-nek eladott nyers kávébab árazásával foglalkozó transzferárazási jelentést. A Starbucks elmondása alapján korábban nem készült olyan transzferárazási dokumentáció, amely a SCTC és az SMBV közötti kapcsolattal foglalkozna. A Bizottság kérésére való reagálás céljából a Starbucks egy ad hoc jelentést nyújtott be a Bizottságnak 2015. április 13-án.
- (124) A rendelkezésre bocsátott ad hoc transzferárazási jelentés szerint a SCTC a kapcsolt vállalatoknak felszámított árat az általa beszerzett nyers kávébabbal összefüggő termékköltségre alkalmazott árréssel határozza meg.
- (125) Emellett az SCTC nyers kávébab beszerzéséért a termékköltségre felszámított aktuális szokásos piaci feltételeknek megfelelő árrésének meghatározásához három különböző komponenst azonosítottak:
- Szellemi tulajdon – Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások program Az SCTC irányítja a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások programot és értékes know-howt használ fel, amely a Starbucks üzleti működésébe beépítve folyamatos ellátást biztosít és támogatja a Starbucks márka fenntarthatóságát. A Starbucks ezt az ügyletet élelmiszer és mezőgazdasági technológiákra vonatkozó összehasonlítható licencia megállapodások segítségével elemezte.
 - Beszerzés: Az SCTC biztosítja a nyers kávébab beszerzésének funkcióit. A Starbucks ezt az ügyletet harmadik felek közötti összehasonlítható beszerzési megállapodások segítségével elemezte.
 - Finanszírozás: Az SCTC-nek hozamot kell termelnie a felmerült költségeinek finanszírozásához, ha a nyers kávébab vonatkozásában eladatlan készletet tart és nettó követelése állnak fenn. A Starbucks megvizsgálta, hogy mekkora az a megfelelő hozam, amellyel ez finanszírozható, és amelyet vissza kell juttatni az SCTC-nek.
- (126) Az SCTC által megvizsgált egyes komponensek eredményeinek összesítése a 6. táblázatban bemutatott összesített eredményt adja a nyers kávébabra vonatkozóan 2005 és 2014 között:

6. táblázat

A termékköltségekre felszámolt felár

(%)

Összetevő	Haszonrés a termék költségen Alsó kvartilis	Haszonrés a termék költségen Medián	Haszonrés a termék költségen Felső kvartilis
Szellemi tulajdon – C.A.F.E. gyakorlati program	1,4	4,2	9,9
Beszerzés	4,7	6,0	8,0
Finanszírozás	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]
Haszonkulcs összesen (%) a termék költségeken	[7,5-10,5]	[10,5-13,5]	[19,5-22,5]

- (127) Az SCTC által az SMBV-nek az eladott kávé termékköltsége után felszámolt teljes árrésének összesített szokásos piaci értéktartománya a 2005-től 2014-ig tartó teljes időszak alatt az ad hoc transzferárazási jelentés szerint a [nagyjából 9 %-os] alsó kvartilis és a [nagyjából 21 %-os] felső kvartilis között helyezkedett el, ahol a középérték [nagyjából 12 %] volt.
- (128) A Starbucks elmondása szerint az SCTC ténylegesen realizált bruttó árrése ⁽⁷⁰⁾ pontosan a szokásos piaci értéktartományba esik. Ezt igazolja az, hogy az SCTC forgalma utáni bruttó árrés a 2005-2014 közötti években a súlyozott átlag alapján [nagyjából 12 %] volt.

⁽⁷⁰⁾ A bruttó árrés egyenlő a bruttó nyereség (vagyis forgalom mínusz ELÁBÉ) osztva az értékesítéssel, lásd 84. preambulumbekendést.

- (129) A Bizottság felkérte a Starbucksot, hogy bocsássa rendelkezésre a 2005-2014 közötti időszak Bizottságnak benyújtott kvartilis és középértékadatok meghatározásához használt információkat és az árrés komponenseit. A Starbucks jelezte, hogy ezek az adatok nem érhetőek el.
- (130) A Starbucks 2015. június 29-én információkat nyújtott be a nyers kávébab ad hoc transzferárazási jelentésben szereplő árazásának és különösen a 6. táblázatban bemutatott számadatok megalapozására, amelyekhez a Bizottság bekérte az alapul szolgáló adatokat.
- (131) A Starbucks által 2015. április 13-án benyújtott táblázatban feltüntetettekkel szemben a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások programra vonatkozó táblázatban szereplő 1,4 %-os és 9,9 %-os értékek nem az alsó kvartilist (25. kvartilis) és nem a felső kvartilist (75. kvartilis) jelzik. Ehelyett ezek a licencia megállapodások összehasonlításából származó két szélsőértéket, vagyis a legalacsonyabb és a legmagasabb értéket jelölik. 2015. június 29-i beadványában a Starbucks a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások programmal összehasonlíthatónak tekintett tizenegy technológiai licenciára vonatkozó licencia megállapodást határozott meg. Azok a megállapodások élelmiszer és italtermékekre vonatkoznak. A Starbucks számításainak eredményeül kapott százalékok tartományát a 7. táblázat mutatja be. Starbucks kifejtette, hogy a 7. táblázatban szereplő „Termékköltségre felszámított százalékos árrés” „kiszámítása úgy történik, hogy mindegyik megfigyelés átlagát elosztja egyvel és kivonja belőle a megfigyelés átlagát,” bár arra nem adott magyarázatot, hogy erre a lépésre miért volt szükség a termékköltségre felszámított árrés kiszámításához az információk vagy az adott megállapodásokban részes vállalatok költségei figyelembevételének teljes hiányában.

7. táblázat

A Starbucks magyarázata a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások program 1,4 % és 9,9 %-os árazási interkvartilis tartományára vonatkozóan korábban szolgáltatott adatokat illetően

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

- (132) 2015. június 29-i beadványában a Starbucks benyújtotta az SCTC beszerzési funkciójának a Starbucks által a PowerK és LIVEDGAR adatbázisok használatával azonosított összehasonlító ügyletek felhasználásával megbecsült árazását is. Tizenhárom megállapodás, amelyeknél a beszerzési ügynöki szolgáltatásokat harmadik fél nyújtja, tekinthető az SCTC által az SMBV-nak nyújtott beszerzési szolgáltatásokkal megegyezőnek.
- (133) Az elemzés eredményei a „költségmentesen a hajó fedélzetére” termékköltségek százalékaként szerepelnek, amely költség megegyezik az ügyfélnek a kiszállított termékekért felszámított költséggel. A bemutatott megfigyelt adatok középértéke 6 %. A Starbucks az eredményeket egy 4,7 % és 8,0 % közötti interkvartilis tartomány szempontjából mutatja be.
- (134) Részletesebben a felhasznált megfigyelések a következő megbízókkal kötött megállapodásokra hivatkoznak, a jutalékok pedig a költségmentesen a hajó fedélzetére alapon számított díjak százalékaként zárójelben szerepelnek: Aeropostale, Inc (5 %); Ateca Production International, Inc. (7 %); BELL SPORTS CORP. (6 %); COLUMBIA SPORTSWEAR CO (1,5 %); Designs Apparel Inc. (5 %); F.I.S. Inc (10 %); He-Ro Industries Incorporated (10 %); JONES APPAREL GROUP INC/NINE WEST GROUP INC. (10 %); Mannesmann Pipe&Steel Corporation (2 %), Skin Shoes LLC (8 %); Skin Inc. (6 %); TI Sportswear Inc. (4,7 %) és WW Mexicana (1 %). E megfigyelésekre vonatkozó interkvartilis tartomány 4 % – 8,5 %. Mivel a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások program árazása esetében a Starbucks jelezte, hogy „az értékesítés százaléka egyenlő a FOB százaléka osztva egyvel plusz a FOB százaléka” ⁽⁷¹⁾. Az összehasonlító elemzésből származó adatoknak ezt a módosítását nem magyarázta, és az látszólag egyetlen szokásos pénzügyi korrekciónak sem felel meg.

⁽⁷¹⁾ A FOB a „költségmentesen a hajó fedélzetére” kereskedelmi feltételre utal.

- (135) Végezetül a Starbucks kiszámolja a pénzügyi funkcióként bemutatott tétel árazását, amelyet az SCTC-nek a Starbucks elmondása alapján „a nyerskávé tartásáért és a nettó követelések saját számlára és kockázatra történő finanszírozásáért” hozamként meg kell keresnie. Ezt a hozamot a Starbucks úgy számolja ki, hogy egy súlyozott átlagos tőkeköltséget („WACC”) alkalmaz az SCTC 2014-es követeléseire és raktárkészletére, és ez alapján azt [nagyjából 3 %-ban] határozza meg.
- (136) Végezetül az SMBV által az SCTC-től vásárolt nyers kávébab pörkölésén realizált nyereség kiszámításához a Bizottság bekérte a Starbucks-tól az SMBV által az SCTC-nek fizetett árat. A Starbucks egy áttekintést adott az SCTC által az SMBV-nek felszámított átlagos (fontonkénti) árakról, amelyeket a 8. táblázat foglal össze. Az SMBV egyéb kifizetést nem teljesített az SCTC felé.

8. táblázat

Az SMBV által az SCTC-nek a nyers kávébab vásárlásáért fizetett összegek

Vásárlások az SCTC-től

Pénzügyi év	Beszerzési érték euróban	Beszerzési volumen fontban	Egységár (EUR/font)
2002	—	—	
2003	[10 000 000 – 20 000 000]	[10 000 000 – 20 000 000]	[1,0000 – 1,5000]
2004	[10 000 000 – 20 000 000]	[10 000 000 – 20 000 000]	[1,0000 – 1,5000]
2005	[10 000 000 – 20 000 000]	[1 000 000 – 10 000 000]	[1,0000 – 1,5000]
2006	[10 000 000 – 20 000 000]	[10 000 000 – 20 000 000]	[1,0000 – 1,5000]
2007	[20 000 000 – 30 000 000]	[20 000 000 – 30 000 000]	[1,0000 – 1,5000]
2008	[20 000 000 – 30 000 000]	[10 000 000 – 20 000 000]	[1,0000 – 1,5000]
2009	[20 000 000 – 30 000 000]	[10 000 000 – 20 000 000]	[1,0000 – 1,5000]
2010	[30 000 000 – 40 000 000]	[20 000 000 – 30 000 000]	[1,0000 – 1,5000]
2011	[40 000 000 – 50 000 000]	[20 000 000 – 30 000 000]	[2,0000 – 2,5000]
2012	[60 000 000 – 70 000 000]	[20 000 000 – 30 000 000]	[2,0000 – 2,5000]
2013	[60 000 000 – 70 000 000]	[30 000 000 – 40 000 000]	[1,5000 – 2,0000]
2014	[60 000 000 – 70 000 000]	[40 000 000 – 50 000 000]	[1,5000 – 2,0000]

2.6.6. A Starbucks üzletekre vonatkozó információk és adatok

- (137) Az SMBV az általa forgalmazott termékeket, függetlenül attól, hogy azokat az SMBV előállítja vagy vásárolja, az üzleteknek adja el. Az üzletek némelyike független, néhány pedig a Starbucks tulajdonában áll. A Bizottság tájékoztatást kért annak ellenőrzésére, hogy van-e különbség a csoport tulajdonában álló és a független üzleteknél alkalmazott kereskedelmi feltételekben.
- (138) A Starbucks üzleteket illetően a Starbucks tájékoztatást adott az EMEA régióban a Starbucks üzletek fejlesztésére érvényes különböző engedményesi programokra és jogosultsági feltételekre vonatkozóan, valamint adatokat szolgáltatott az üzletek forgalmára és a 2012-ben az üzletek által a Starbucks Coffee BV-nek megfizetett licenrdíjakra vonatkozóan. A kapott információk alapján a három különböző típusú licenrprogram (a licenrprogramok három különböző típusa: független földrajzi licencek, a vállalat tulajdonában álló földrajzi licencek és csatorna licencek) alapján fizetett forgalomarányos licenrdíjak százaléka országonként eltérő, és [5 -10] %-os tartományban mozog.

2.6.7. A Starbucks által üzemeltetett egyéb pörkölési létesítmények jövedelmezőségére vonatkozó információk

- (139) A Bizottság pénzügyi adatokat kért a Starbucks-tól a csoport által üzemeltetett másik pörkölési létesítmény jövedelmezőségére és különösen a Starbucks Manufacturing Corporation-re (a továbbiakban: „SMC”) vonatkozóan, amelyet nyilvánosan hozzáférhető adatokból a Starbucks csoporthoz tartozó vállalként azonosított. A Bizottság ezt az információt azért kérte be, mert a 2010. évi OECD TÁ irányelvek javasolják a belső adatok használatát a nyereségelosztás szokásos piaci ár alapú jellegének meghatározására ⁽⁷³⁾. A Starbucks jelezte, hogy az SMC az SMBV-n kívül az egyetlen másik csoport által üzemeltetett pörkölési létesítménye. Mivel az SMC nem rendelkezik auditált kimutatásokkal, a Starbucks pro-forma kimutatásokat nyújtott be a vállalat belső beszámolója alapján.
- (140) A Starbucks által benyújtott adatokat a 9. táblázat ismerteti. A forgalomra és a működési költségekre számított nyereséghányadot ⁽⁷³⁾ a Bizottság csatolta e határozat céljára, figyelemmel arra, hogy az SMBV APA megállapodásban az SMBV szokásos piaci árazásnak megfelelő díjazásaként [9-12] %-os működési költségekre vetített nyereséget határoztak meg. Az SMC esetében ez az arány az elmúlt négy számviteli időszakban nagyjából 500 % volt.

9. táblázat

A Starbucks Manufacturing Corporation amerikai gyártóvállalatra vonatkozó pénzügyi információk

	2011	2012	2013	2014
Értékesítés – Starbucks Manufacturing Corporation	[700 000 000 – 800 000 000]	[1 000 000 000 – 1 500 000 000]	[1 000 000 000 – 1 500 000 000]	[1 000 000 000 – 1 500 000 000]
Eladott áruk beszerzési értéke	[(500 000 000) – (600 000 000)]	[(800 000 000) – (900 000 000)]	[(800 000 000) – (900 000 000)]	[(700 000 000) – (800 000 000)]
Egyéb bevételek és nyereség	[100 000 – 200 000]	[600 000 – 700 000]	[300 000 – 400 000]	[1 000 000 – 10 000 000]
Levonások	[(40 000 000) – (50 000 000)]	[(60 000 000) – (70 000 000)]	[(70 000 000) – (80 000 000)]	[(80 000 000) – (90 000 000)]
Ebből bérek és fizetések	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(20 000 000) – (30 000 000)]	[(20 000 000) – (30 000 000)]	[(30 000 000) – (40 000 000)]
Ebből értékcsökkenés	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]
Bevételek összesen	[100 000 000 – 200 000 000]	[400 000 000 – 500 000 000]	[300 000 000 – 400 000 000]	[500 000 000 – 600 000 000]
Haszonkulcs (bevétel/értékesítés)	[20 % – 25 %]	[30 % – 35 %]	[30 % – 35 %]	[35 % – 40 %]
Működési költségek eredménye (bevételek/levonások)	[400 % – 450 %]	[650 % – 700 %]	[500 % – 550 %]	[550 % – 600 %]

2.7. Az SMBV szerep- és felelősségi köreit meghatározó különböző szerződések ismertetése

- (141) Amikor az SMBV-t létrehozták Hollandiában, az különböző megállapodásokat kötött, amelyek rögzítették az SMBV és szerződéses partnerei szerep- és felelősségi köreinek szerződéses feltételeit. Az e határozat szempontjából releváns három megállapodás az SMBV és az Alki LP között létrejött pörkölési megállapodás, az SMBV és az SCTC között létrejött nyerskáv adásvételi megállapodás, valamint az SMBV és az üzletek között létrejött beszállítói megbízás.

⁽⁷²⁾ Lásd a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 2.141. pontját: „Ha az összevont nyereség felosztása nem támasztható alá kellően megbízható összehasonlítható független ügyletekkel, akkor meg kell vizsgálni, hogy vannak-e olyan belső adatok, amelyek megbízható eszközként szolgálhatnak annak megállapításához vagy vizsgálatához, hogy szokásos piaci ár alapú-e a nyereségmegosztás. Mindig az adott esetre jellemző tények és körülmények függvénye, hogy milyen típusú belső adatok használhatók fel, illetve elégitik ki az ebben a részben és különösen a 2.116-2.117. valamint a 2.132. bekezdésben körvonalazott feltételeket. Ezek az adatok gyakran az adóalanyok költség-számolásából vagy számviteli nyilvántartásaiból származnak.”

⁽⁷³⁾ A „Levonások” között kimutatott összeget a működési költségeknek feleltettük meg, mivel az többnyire a munkaerőköltségekből, az értékcsökkenési leírásból és a javítási költségekből áll.

- (142) A 2002. január 1-jén életbe lépett pörkölési megbízás szabályozza a gyártási folyamatot. A pörkölési megbízás keretében az Alki LP a megbízó, az SMBV pedig a pörkölési létesítmény tulajdonosa. Az SMBV licenccdíjat fizet az Alki LP-nek, amely fejében az Alki LP hozzáférést biztosít a szellemi tulajdonjogokhoz és átvállalja az SMBV üzletmentében felmerülő vállalkozói kockázatot, például a költségátültetések és a termékek eladása vonatkozásában. Az SMBV pörköli a nyers kávébabot, és az üzletek rendelkezésére bocsátja a pörkölt kávé és egyéb kávéval kapcsolatos termékeket (az alább részletezett beszállítói megbízás és ADOA alapján ⁽⁷⁴⁾). A létesítmény tulajdonosaként az SMBV-nek biztosítania kell, hogy a megfelelő berendezéseket használják, a megfelelő folyamatokat végezzék el, és hogy az árukat az Alki LP által biztosított specifikációknak megfelelően állítsák elő. Az SMBV a megvásárolt termékek tulajdonosa, amelyeket az Alki LP által kijelölt és/vagy jóváhagyott beszállítóktól kell megvásárolnia. A SMBV-nek biztosítania kell, hogy a kiszállítás időpontjában a termékek megfeleljenek az Alki LP termékspecifikációinak, és az SMBV köteles saját költségén haladéktalanul cserélni a hibás mennyiséget vagy a nem teljesítő termékeket. Az Alki LP ugyanakkor viseli a termékek előállítása, értékesítése, szállítása, raktározása, kezelése vagy egyéb felhasználása eredményeképp előálló veszteséghez kapcsolódó kockázatot, és köteles kártalanítani az SMBV-t minden kártérítési igénnyel szemben.
- (143) A nyerskávé adásvételi megállapodás 2002. április 22-én lépett életbe, és az SCTC és SMBV közötti nyers kávébab adásvételének feltételeit rögzíti. Az SCTC a kávébabot az SMBV-nek az SCTC által kiállított árlistákban rögzített árakon értékesíti. A SMBV a kávéra a vásárlási előrejelzések alapján állít ki megrendelést. Az SCTC a kávébabot [...] szállítja le.
- (144) A beszállítói megállapodás rögzíti az SMBV és az üzletek felelősségeit az alapvető Starbucks árakkal való ellátással kapcsolatban. Az üzletek kötelezettséget vállalnak, hogy az összes márkás pörkölt kávé és egyéb kávéval kapcsolatos alapvető terméket az érintett megállapodásban leírtaknak megfelelően kizárólag az SMBV-től vagy jóváhagyott beszállítóktól vásárolják meg, vagy az érintett megállapodáshoz csatolt képlet (a kávé és a kávéval kapcsolatos termékek esetében) vagy a(z) [...] árlista (egyéb termékek esetében) alapján meghatározott árakon. Az üzletek kötelesek [időszakos] vásárlási előrejelzéseket ⁽⁷⁵⁾ adni az SMBV számára, az SMBV pedig garantálja az üzleteknek, hogy abban az időpontban, amikor a kávé és egyéb áruk elhagyják az SMBV raktárát, azok hibáktól mentesek, és amennyiben nem így lenne, az SMBV térítésmentesen kicseréli a hibás termékeket, vagy kedvezményt ad az üzletek számára ⁽⁷⁶⁾.

2.8. Költségmegosztási megállapodás

- (145) Az Alki LP és a Starbucks Corporation közötti 2006. augusztus 1-jei költségmegosztási megállapodás meghatározza az Alki LP közvetlen jogait, hogy harmadik feleknek licenenciát és allicenenciát biztosítson a következő jogokra: (i) [...] Starbucks üzletek üzemeltetése [...], (ii) [...] „[...]” üzemeltetése és (iii) termékek előállítása és/vagy forgalmazása a védjegyek, technológia, valamint a know-how felhasználásával.
- (146) A költségmegosztási megállapodás keretében az Alki LP jogdíjat és szolgáltatási díjat fizet a Starbucks Corporation-nek a Starbucks Corporation által nyújtott szolgáltatások után, valamint költségmegosztási kifizetéseket bizonyos immateriális javak kidolgozásáért. A jogdíjfizetések: (i) a védjegyhez és üzleti struktúrához kapcsolódó szellemi tulajdonra meghatározott vételi jogdíjból, és (iii) a kávé know-howra meghatározott állandó jogdíjból állnak. E megállapodás keretében teljesítendő kifizetéseket a 112. és 113. preambulumbekendések részletezik.

2.9. A Starbucks és harmadik felek között a kávé gyártásához és értékesítéséhez kapcsolódóan kötött szerződések

- (147) Annak érdekében, hogy összehasonlítsa az SMBV és a Starbucks csoport közötti kereskedelmi feltételeket és különösen a pörkölési szellemi tulajdonért fizetendő jogdíjat a Starbucks csoport és harmadik felek között rögzített kereskedelmi feltételekkel, a Bizottság bekezdte a Starbuckstól az összes olyan szerződést, amellyel a Starbucks engedélyezte a szellemi tulajdon használatát, és az összes olyan szerződést, amellyel a Starbucks kiszervezte a kávépörkölést. A Bizottság továbbá tájékoztatást kért azokról a kereskedelmi feltételekről, amelyek akkor voltak érvényesek, amikor a Starbucks Corporation és a csoporthoz tartozó pörkölő vállalat székhelye az USA-ban volt.
- (148) A Bizottság kérésére válaszul a Starbucks benyújtotta a következő szerződéseket:
- [2-es független gyártó vállalat], („[2-es független gyártó vállalat]”), [...]. A Starbucks kétféle megállapodást kötött a [2-es független gyártó vállalat], hogy alvállalkozásba adja a kávépörkölést, amelyeket több alkalommal is módosított. Egy [2008 előtt kötött] technológiai licenencia megállapodásban a Starbucks egyik kapcsolt vállalkozása, [...], nem kizárólagos licenenciát biztosított a [2-es független gyártó vállalatnak] többek között a Starbucks technológiájának és know-howjának felhasználására pörkölt kávé előállításához és a Starbucksszal beszállítói szerződést kötött kiválasztott harmadik felek, mint például [5-ös független gyártó

⁽⁷⁴⁾ E megállapodás értelmében a Starbucks Coffee BV jogosult harmadik felek számára licenenciát biztosítani a védjegyek alatt működő és a technológiát és know-howt használó Starbucks üzletek fejlesztéséhez, tulajdonjogához és üzemeltetéséhez.

⁽⁷⁵⁾ A beszállítási megállapodás szerint, [...].

⁽⁷⁶⁾ Starbucks pontosította, hogy a beszállítói megállapodásokat a Starbucks [...] köti, és hogy ezek szabványszerződések, amelyeknek a mögöttes szerződéses feltételeit a Starbucks [...] határozza meg, vö. a Starbucks észrevételeivel, 6.14. preambulumbekendés.

- vállalat] részére történő értékesítéséhez [...]. A [2-es független gyártó vállalatnak] a szolgáltatásokat úgy kell nyújtania, hogy a pörkölt kávé minősége kiváló legyen, amelyhez a [2-es független gyártó vállalatnak] meg kell felelnie többek között a Starbucks által meghatározott bizonyos minőségbiztosítási normáknak. A technológiai licencia megállapodás kiköti, hogy a [2-es független gyártó vállalatnak] semmilyen díjat nem kell fizetnie a licenciáért ⁽⁷⁷⁾. Egy nyers kávébab beszállítási megállapodás kiköti, hogy a [2-es független gyártó vállalat] köteles a nyers kávébabot kizárólag a Starbucks-tól megvásárolni, rögzített áron [egy meghatározott annuitás szerint].
- [3-as független gyártó vállalat], („[3-as független gyártó vállalat]”), [...]. Egy [2008 után kötött] pörkölési licencia megállapodás keretében a [3-as független gyártó vállalat] kávépörkölési szolgáltatásokat nyújt, amelyet a Starbucksnak, valamint Starbucks és a [3-as független gyártó vállalat] között létrejött, és [egy bizonyos országban] a Starbucks üzleteket üzemeltető vegyesvállalatnak ([3-as független gyártó vállalat-Starbucks vegyesvállalat]) értékesít. A [3-as független gyártó vállalat] az előállított és a [3-as független gyártó vállalat-Starbucks vegyesvállalatnak] eladott nyerskávé [bizonyos mennyisége után] [...] USD [...] pörkölési díjat fizet a Starbucksnak.
- [4-es független gyártó vállalat] („[4-es független gyártó vállalat]”), [...]. A kávépörkölés alvállalkozásba adásához a [4-es független gyártó vállalat] három típusú megállapodást kötött, amelyek közül csak a [2008 után kötött] [...] adásvételi megbízást nyújtották be. Ennek megfelelően a Starbucks megbízta a [4-es független gyártó vállalatot] a kávétermék gyártásával, csomagolásával, előállításával és beszállításával. A megállapodások nem rendelkeznek a Starbucks felé fizetendő díjakról vagy jogdíjakról. A gyártásnak a Starbucks által megadott bizonyos termékspecifikációk és normák szerint kell zajlania. A megállapodás kiköti, hogy a [4-es független gyártó vállalatnak] a termékeket a Starbucksnak és kapcsolt vállalatainak a nyers kávébab költsége (a Starbucks elmondása alapján a nyers kávébab ezért a [4-es független gyártó vállalat] számára csak egy átmenő költség) és beszállítási költségek alapján megállapított és egy átváltási díjjal növelt áron kell eladnia. Ez az átváltási díj tartalmazza a pörkölési díjakat [...]. Az árazási képletet ezután lefordítják a pörkölt kávé [bizonyos mennyiség utáni] eladási árává. A Starbucks azt állítja, hogy ennek eredménye egy a teljes átváltási költségekre vetített [5-10] %-os árrés, azonban nem részletezi tovább, hogy miként jutott erre az állítólagos árrésre.
- [5-ös független gyártó vállalat], („[5-ös független gyártó vállalat]”), [...]. A Starbucks [2008 előtti dátumon] háromféle megállapodást kötött az [5-ös független gyártó vállalat]tal. Egy beszállítási megállapodásban a Starbucks kötelezettséget vállalt arra, hogy pörkölt kávé, koncentrátumot és egyéb kávé összetevőket szállítson be az [5-ös független gyártó vállalatnak] a kávé összetevők [Starbucks] kiskereskedelmi kávézója ([...]) felé alkalmazott árazásának kialakításához használt képletben alapuló áron. A [...] megállapodás, amely egy gyártási és forgalmazási megállapodás, az [5-ös független gyártó vállalatnak] jogot biztosít bizonyos előre csomagolt, fogyasztásra kész italoknak egy meghatározott területen a Starbucks védjegye alatt történő kizárólagos forgalmazására. A gyártásnak a Starbucks által megadott bizonyos termékspecifikációk és normák szerint kell zajlania. A [...] megállapodás nem rendelkezik az [5-ös független vállalat] által a Starbucks felé fizetendő díjról vagy jogdíjról. A védjegy és technológia licencia megállapodás lehetővé teszi az [5-ös független gyártó vállalatnak], hogy a megállapodásban szereplő termékek gyártásához használja a Starbucks védjegyet, valamint technológiáját és know-howját. Az [5-ös független gyártó vállalat] a nettó forgalom [10-15] %-nak megfelelő licencdíjat fizet, amely korrigálásra kerül, amelynek eredményeképp, a Starbucks elmondása alapján, a díj mértéke a fogyasztásra kész italok nettó forgalmának nagyjából [10-15] %-ával egyezik meg ⁽⁷⁸⁾.
- [6-os független gyártó vállalat] („[6-os független gyártó vállalat]”), [...]. A Starbucks [2008 előtti dátumon] háromféle megállapodást kötött a [6-os független gyártó vállalat]tal, amelyeket később módosítottak. Egy beszállítási megállapodásban a Starbucks kötelezettséget vállalt arra, hogy pörkölt kávé, koncentrátumot és egyéb kávé összetevőket szállítson be a [6-os független gyártó vállalatnak] a kávé összetevők Starbucks [...] kiskereskedelmi kávézója ([...]) felé alkalmazott árazásának kialakításához használt képletben alapuló áron. A gyártási és forgalmazási megállapodás a [6-os független gyártó vállalatnak] jogot biztosít bizonyos előre csomagolt, fogyasztásra kész italoknak [egy bizonyos országban] a Starbucks védjegye alatt történő kizárólagos forgalmazására. A gyártásnak a Starbucks által megadott bizonyos termékspecifikációk és normák szerint kell zajlania. A gyártási és forgalmazási megállapodás nem rendelkezik az [6-os független vállalat] által a Starbucks felé fizetendő díjról vagy jogdíjról. A védjegy és technológia licencia megállapodás lehetővé teszi a [6-os független gyártó vállalatnak], hogy a megállapodásban szereplő termékek gyártásához használja

⁽⁷⁷⁾ [...].

⁽⁷⁸⁾ [...].

a Starbucks védjegyét, valamint technológiáját és know-howját. A [6-os független gyártó vállalat] a terméktől függő licencdíjat fizet. A Starbucks elmondása alapján ez a díj a fogyasztásra kész italok értékesítése nettó árbevételének [5 és 10] %-a közötti érték ⁽⁷⁹⁾.

- [7-es független gyártó vállalat] („[7-es független gyártó vállalat]”), [...]. A Starbucks [2008 utáni dátumon] háromféle megállapodást kötött a [7-es független gyártó vállalat]tal, amelyeket később módosítottak. Egy beszállítási megállapodásban a Starbucks kötelezettséget vállalt arra, hogy kávé összetevőket, [...], szállítson be a [7-es független gyártó vállalat]nak [bizonyos mennyiségként] meghatározott áron. A gyártási és forgalmazási megállapodás a [7-es független gyártó vállalat]nak jogot biztosít bizonyos előrecsomagolt, fogyasztásra kész italoknak egy bizonyos területen a Starbucks védjegye alatt történő kizárólagos forgalmazására. A gyártásnak a Starbucks által megadott bizonyos termékspecifikációk és normák szerint kell zajlania. A gyártási és forgalmazási megállapodás nem rendelkezik a [7-es független vállalat] által a Starbucks felé fizetendő díjról vagy jogdíjról. A védjegy és technológia licenc megállapodás lehetővé teszi a [7-es független gyártó vállalat]nak, hogy a megállapodásban szereplő termékek gyártásához használja a Starbucks védjegyét, valamint technológiáját és know-howját. A [7-es független gyártó vállalat] a területtől függően a nettó forgalom [10 és 20] %-a közötti licencdíjat fizet.

- (149) A Starbucksnak az [5-ös független gyártó vállalat]tal, a [6-os független gyártó vállalat]tal és a [7-es független gyártó vállalat]tal kötött fent felsorolt szerződéseit három kategóriába sorolhatók: (i) az SMBV és a fejlesztők között létrejött, a 144. preambulumbekzdésben részletezett beszállítási megállapodáshoz hasonló beszállítási megállapodások; (ii) az SMBV az Alki LP között fennálló megállapodáshoz hasonló gyártási és forgalmazási megállapodások; és (iii) a Starbucks Coffee BV és az üzletek között létrejött, a 48. preambulumbekzdésben ismertetett ADOA megállapodáshoz hasonló védjegy és technológia licenc megállapodások. A Starbucks és az [5-ös független gyártó vállalat], a [6-os független gyártó vállalat], és a [7-es független gyártó vállalat] közötti háromféle megállapodás közül csak az utolsó kategóriába tartozó megállapodások írják elő a Starbucks üzleti partnereinek, hogy jogdíjat fizessenek.

- (150) Emellett a Starbucks a [8-as független gyártó vállalat]tal, az [1-es független gyártó vállalat]tal, a [9-es független gyártó vállalat]tal és a [10-es független gyártó vállalat]tal kötött négy másik pörkölési megállapodást is benyújtott a Bizottságnak.

- A [8-as független gyártó vállalat] gyártási és beszállítási megállapodása [2008 után] kelt, és kiköti, hogy a [8-as független gyártó vállalat]nak meghatározott áron ízesített kávé kell előállítania a Starbucks részére ⁽⁸⁰⁾. [...] kiköti, hogy a [8-as független gyártó vállalat]nak szigorúan be kell tartania többek között a termékek gyártására vonatkozó technológiai kézikönyvet. [...] kiköti, hogy a Starbucks a [8-as független gyártó vállalat] számára jogdíjmentes licencet biztosít a know-how gyártási folyamattal összefüggő felhasználásához.

- Az [1-es független gyártó vállalat] gyártási és beszállítási megállapodása [2008 után] kelt, és kiköti, hogy az [1-es független gyártó vállalat]nak meghatározott áron bizonyos kávétermékeket kell előállítania a Starbucks részére ⁽⁸¹⁾. [...] kiköti, hogy az [1-es független gyártó vállalat]nak szigorúan be kell tartania többek között a termékek gyártására vonatkozó technológiai kézikönyvet. A megállapodás nem rendelkezik az [1-es független vállalat] által a Starbucks felé fizetendő díjról vagy jogdíjról.

- A [9-es független gyártó vállalat] gyártási és beszállítási megállapodása [2008 után] kelt, és kiköti, hogy a [9-es független gyártó vállalat]nak meghatározott áron ízesített kávé kell előállítania a Starbucks részére ⁽⁸²⁾. [...] kiköti, hogy a [9-es független gyártó vállalat]nak szigorúan be kell tartania többek között a termékek gyártására vonatkozó technológiai kézikönyvet. A [gyártási és beszállítási megállapodás] nem rendelkezik a [9-es független vállalat] által a Starbucks felé fizetendő díjról vagy jogdíjról. A megállapodás egy olyan technológiára és védjegyre vonatkozó licenc megállapodásra is hivatkozik, amelyet azonban nem nyújtottak be.

- A [10-es független gyártó vállalat] [2008 után] kötött gyártási megállapodást, és az a nyers kávébab Starbucks részére történő feldolgozására és pörkölésére vonatkozik a [...] pörkölő igénybevételével, aki a kávébabot

⁽⁷⁹⁾ Ugyanott, [...].

⁽⁸⁰⁾ [...].

⁽⁸¹⁾ [...].

⁽⁸²⁾ [...].

közvetlenül szerzi be. A megállapodás nem rendelkezik a [10-es független vállalat] által a Starbucks felé fizetendő díjról vagy jogdíjról. A megállapodás [...] tisztázza, hogy a Starbucks a tulajdonosa a kávékeverékekhez, a pörkölési folyamat hőmérsékletgörbéjéhez és a pörkölő végpontjához stb. kapcsolódó szellemi tulajdonjogoknak. A Starbucks a [10-es gyártó vállalatnak] díjat fizet a kávé [bizonyos mennyisége után], egy meghatározott képletet követve, amely a pörkölésért kevesebbet számol fel, mint a csomagolásért.

2.9.1. *A Starbucks harmadik felekkel és a Starbucks Manufacturing Corp. vállalattal kötött megállapodásokra vonatkozó érvei*

- (151) A 148. preambulumbekzdésben felsorolt szerződéseken kívül a Starbucks egy elemzést is benyújtott azoknak a szerződéseknek az SMBV által az Alki LP felé teljesített jogdíjfizetésekkel való összehasonlíthatóságáról.
- (152) Azon megállapodások között, amelyekkel a Starbucks licenciát biztosított az immateriális javaira (védjegyek és egyes meghatározott kávéval kapcsolatos know-how) azok harmadik fél általi használatára a Starbucks különbséget tesz (i) azon harmadik felek között, akik ezeket az immateriális javakat pörkölési megállapodásokban a Starbucks kávéösszetevőket tartalmazó termékek előállítására használták ([3-as független gyártó vállalat] és [2-es független gyártó vállalat]), és (ii) azon harmadik felek között, akik az így előállított termékeket közvetlenül a fogyasztók felé forgalmazták ([7-es független gyártó vállalat], [6-os független gyártó vállalat] és [5-ös független gyártó vállalat]). A [7-es független gyártó vállalat], [6-os független gyártó vállalat] és az [5-ös független gyártó vállalat] az immateriális javakat fogyasztásra kész kávé előállításához használják, amelyet kiskereskedőknek (főként szupermarketeknek) értékesítenek. A Starbucks a [7-es független gyártó vállalat], a [6-os független gyártó vállalat] és az [5-ös független gyártó vállalat] által fizetett jogdíjakat összehasonlíthatónak tekinti az SMBV által fizetett jogdíjakkal, amelyek becslései szerint a forgalom [5-10] %-át képviselik ⁽⁸³⁾.
- (153) Általánosabban a Starbucks különbséget tett a harmadik felekkel 2002. óta megkötött összes megállapodás között. A Starbucks legjobb ismeretei szerint a fő kategóriák a következők lehetnek:

1. Megállapodások, amelyekkel harmadik felek a piacon felhasználják a Starbucks immateriális javait (kávéval kapcsolatos immateriális javak és védjegyek):
 - A [2-es független gyártó vállalattal] és a [3-as független gyártó vállalattal] kötött pörkölési licencia megállapodások.
 - A [7-es független gyártó vállalattal], a [6-os független gyártó vállalattal] és az [5-ös független gyártó vállalattal] kötött védjegy és technológiai licencia megállapodások a Starbucks védjegyének és egyes meghatározott kávéval kapcsolatos know-how használatára.
2. Különbéféle megállapodások, amelyek e megállapodások speciális jellege miatt jogdíjmentes licencia keretében harmadik feleknek hozzáférést biztosítanak a Starbucks immateriális javaihoz (technológia, know-how és védjegyek):
 - Különbéféle társgyártási és társcomagolási megállapodások, amelyeknél a szellemi tulajdonra vonatkozó licencia pusztán azt szolgálja, hogy a harmadik fél számára lehetővé tegye, hogy a termékeket a Starbucks specifikációinak megfelelően állítsa elő, és védje a Starbucks szellemi tulajdonjogait. A Starbucks társgyártó vagy társcomagoló partnerei jellemzően visszaszállítják a termékeket a Starbucksnak, és nem használják a piacon az immateriális javakat.
 - Különbéféle forgalmazási megállapodások, amelyeknél a szellemi tulajdonra vonatkozó licencia pusztán azt szolgálja, hogy lehetővé tegye a forgalmazó számára, hogy továbbértékesítse a Starbucks márkás termékeit és védje a Starbucks szellemi tulajdonjogait. A forgalmazó a Starbucks immateriális javait a piacon nem használja fel.

⁽⁸³⁾ Ez a becslés az Alki LP részére a 2008-2014 közötti időszak alatt megfizetett jogdíjak összegén alapul, osztható az összes termékből származó bevételből [900-1 000] euróval, amelyeket az 5. táblázat a „BEV. – AZONNAL FOGYASZTHATÓ ITALOK”, „BEV. – CSOMAGOLT KÁVÉ”, „BEV. EGYADAGOS PÁRNA – KÁVÉ”, „BEV. EGYADAGOS PÁRNA – VERISMO”, „BEV. – OLDHATÓ KÁVÉ”, „BEV. – CSOMAGOLT TEA”, „BEV. – ITALKEVERÉK MIX”, „BEV. – FRAPPÉ KÁVÉALAP” és „BEV. – KIVONAT” kategóriák alatt foglal össze. Jóllehet a Starbucks beadványaiban jelezte, hogy a „BEV. EGYADAGOS PÁRNA – KÁVÉ”, „BEV. EGYADAGOS PÁRNA – VERISMO”, „BEV. – OLDHATÓ KÁVÉ”, „BEV. – FRAPPÉ KÁVÉALAP” és „BEV. – KIVONAT” tételeket is az igazgatási és logisztikai támogatási költségek közé kellene sorolni, mivel a fejlesztőknek leszámlázott mögöttes árbevétel harmadik fél, nem pedig az SMBV által teremtett értéket takar, és hogy ez, a Starbucks elmondása szerint, minden esetben az SMBV pörkölési teljesítményének csak kis hányadát képviseli. Továbbá a „BEV. – CSOMAGOLT TEA” és a „BEV. – ITALKEVERÉK MIX” kategóriákkal kapcsolatban a Starbucks nem jelezte, hogy azok kávéval tartalmazzanak.

3. A fejlesztőkkel kötött licencia megállapodások lehetővé teszik számukra, hogy használják a Starbucks rendszereit és Starbucks üzleteket üzemeltessenek.

2.9.2. A Starbucks US és a Starbucks Manufacturing Corp. közötti kereskedelmi megállapodások

- (154) A Starbucks jelezte, hogy az SMC ⁽⁸⁴⁾, az egyetlen másik olyan vállalat, amely a Starbucks csoporton belül pörkölési tevékenységet folytat, nem fizet jogdíjat a Starbucksnak a pörkölési technológiához és know-howhoz kapcsolódó szellemi tulajdon vagy bármely egyéb szellemi tulajdon után. A Starbucks elmondása alapján ez azért van így, mert az SMC-nek nincsenek külön auditált kimutatásai, és mert az USA-ban történő adófizetés céljából az SMC-t egyéb Starbucks US szervezetekkel együtt konszolidálták.

3. AZ ELJÁRÁS MEGINDÍTÁSÁNAK INDOKAI

- (155) A Bizottság úgy határozott, hogy megindítja a hivatalos vizsgálati eljárást, mert az az előzetes álláspontja, hogy a holland adóhatósággal 2008-ban megkötött SMBV APA, amely elfogadja a Starbucks adótanácsadója által javasolt díjazást az SMBV Hollandiában ellátott funkcióiért, látszólag a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett, a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősül.
- (156) A Bizottság különösen azzal kapcsolatban fejezte ki kétségeit, hogy az SMBV által ellátott funkciókért jóváhagyott díjazás megfelel-e a szokásos piaci ár elvének.
- (157) Konkrétabban, az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság a következő három kétséget fogalmazta meg az SMBV APA szokásos piaci ár elvének való megfelelését illetően:
1. A holland adóhatóság helyesen fogadta-e el az SMBV alacsony kockázatú bérgyártóként való besorolását, amikor megkötötte az SMBV APA-t;
 2. A holland adóhatóság helyesen fogadta-e el a Starbucks adótanácsadója által tett korrekciókat, amikor megkötötte az SMBV APA-t; és
 3. A holland adóhatóság helyesen fogadta-e el az SMBV értelmezését a jogdíjak eredménykimutatásában történő kiszámítását illetően, amennyiben e jogdíjak mértéke nem kapcsolódik a szóban forgó szellemi tulajdon értékéhez.
- (158) Részletesebben, az első kétség értelmében a Bizottság megkérdőjelezte az adótanácsadó transzferárazási jelentésben tett feltételezését, mi szerint az SMBV semmilyen kockázatot nem visel, és hogy ezért bér- vagy szerződéses gyártónak kell minősíteni. A Bizottság különösen az SMBV pénzügyi kimutatásaiban nyilvántartott készletkockázat tényére utalt, amely ezt a feltételezést megkérdőjelezi.
- (159) A második kétség értelmében a Bizottság megkérdőjelezte az adótanácsadó kettő egymást követő korrekcióját, amelyek mindegyikének látszólag ugyanaz volt a célja, hogy megoldjon egy összehasonlíthatósági problémát. Az első korrekció az SMBV adóalapjának kiszámításához használt költségalap működési költségekre csökkentéséből áll. Az adótanácsadó ezt megfelelőnek tekintette, mivel az SMBV tevékenységét bérgyártóként folytatja. A második korrekció, amely a transzferárazási jelentésben „Átváltási felárhelyesbítés” megnevezéssel szerepel, a transzferárazási célból összehasonlíthatónak használt vállalatok nyereségéből az ELÁBÉ többszörösét vonja le. Ez a második korrekció, amelyet Hollandia „forgótőke korrekciónak” nevez, csökkenti az SMBV hollandiai adóalapját, azonban sem a helyesbítés, sem az adótanácsadó által használt módszer nem tűnt indokoltnak.
- (160) Végezetül pedig, a harmadik kétség értelmében a Bizottság megkérdőjelezte, hogy az SMBV által az Alki LP-nek fizetett jogdíj a szokásos piaci ár elvén alapul-e, mivel a jogdíj összege látszólag nem kapcsolódott annak a szellemi tulajdonnak az értékéhez, amelynek díjazását szolgáltatta. Az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer transzferárazási elemzésben való használata miatt a jogdíj valójában megegyezik az SMBV reziduális nyereségével, vagyis az SMBV által a működési költségek [9-12] %-a felett elkönyvelt minden nyereséget az adóból levonható jogdíjja alakítja át (lásd 2. ábra).

⁽⁸⁴⁾ A vállalat pénzügyi adatait lásd a 140. preambulumbekkezdésben.

4. HOLLANDIA ÉSZREVÉTELEI

- (161) Hollandia 2014. július 16-án nyújtotta be észrevételeit az eljárás megindításáról szóló határozatra. Először is arra összpontosított, hogy az SMBV APA megállapodás szerinti díjazás miért felel meg a szokásos piaci árazás elvének, és az adótanácsadó által választott módszer miért a megfelelő módszer e díjazás megállapítására. Másodszor pedig arra összpontosított, hogy az SMBV APA miért nem biztosít megkülönböztető előnyt az SMBV számára.

4.1. A transzferárazásra vonatkozó észrevételek

- (162) Hollandia szerint az SMBV APA megállapodás szerinti díjazás megfelel a szokásos piaci árazás elvének, és az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer a megfelelő módszer ahhoz, hogy ebben az esetben a szokásos piaci árazáson alapuló eredményre jusson. Hollandia azzal érvel, hogy a transzferárazási módszer nem egy egzakt tudomány, és ezért létezik egy olyan értéktartomány, amelyen belül a transzferár elhelyezkedhet.
- (163) Hollandia előadja, hogy az OECD Tá irányelvekkel összhangban két független vállalat közötti ügyletek díjazása rendszerint tükrözi a két vállalat által ellátott funkciókat, és ezért a funkcionális elemzésnek kell az arra irányuló vizsgálat központi elemét képeznie, hogy az SMBV díjazása követi-e a szokásos piaci ár elvét. Az OECD Tá irányelvek értelmében a szerződéses feltételek jelentik a kiindulási pontot annak megállapításakor, hogy megfelelően alkalmazták-e a szokásos piaci ár elvét.
- (164) Hollandia szerint a Starbucks által az Alki LP-re ruházott szellemi tulajdon a kávéval kapcsolatos ismeretek és információk tekintetében magában foglalja a kávébab keverésének receptúrájára, a kávébab pörkölésének folyamatára és egyéb származtatott kávétermékek előállítására vonatkozó technológia és know-how felhasználását.
- (165) Hollandia megjegyzi, hogy az Alki LP és az SMBV között létrejött pörkölési megállapodás nem tekinthető a szellemi tulajdonra vonatkozó egyszerű licenc megállapodásnak. Ez a megállapodás, amely egy ötven évre kötött termelési megállapodás, a nyers kávébab SMBV általi pörkölésére vonatkozik. A pörkölési megállapodás egy megbízó és egy vállalkozó között létrejött szerződés, amely egy szellemi tulajdonjog biztosításáról is rendelkezik.
- (166) Az Alki LP székhelye nem Hollandiában van, és az adóügyi hatáskör nemzetközi megosztása alapján Hollandiában nincs adófizetési kötelezettsége. Az SMBV alkalmazottai által végzett tevékenységek mindig is a következők voltak:
1. Termelési/kávépörkölési tevékenységek: e tevékenységeket a termelő személyzet, kávépörkölési szakemberek, karbantartó személyzet, minőségellenőrző személyzet és raktározási személyzet véggezte.
 2. Logisztikai és adminisztratív támogató tevékenységek.
- (167) Hollandia kijelenti, hogy a Starbucks szándéka mindig is az volt, hogy létrehozzon egy aktív, alacsony kockázatú kávépörkölő üzemet, és hogy az évek során a tények és körülmények jelentősen nem változtak. Azzal érvel, hogy mivel az SMBV nem volt érintett semmilyen üzleti szerkezetátalakításban, a Bizottság nem idézheti a 2010. évi OECD Tá irányelvek 9. fejezetének szakaszait, mivel a 2010. évi OECD Tá irányelvek még nem is voltak érvényben akkor, amikor az SMBV APA-t megkötötték. Az utólagos bölcsesség használata az OECD Tá irányelvek értelmében kerülendő.
- (168) Hollandia szerint az SCTC feladata a nyers kávébab beszerzése. Hollandia továbbá azzal érvel, hogy az SMBV nem vesz részt a nyersanyagok beszerzésében, mivel a pörkölési megállapodás alapján az SMBV kizárólag az Alki LP által kijelölt felektől vásárolhat nyersanyagokat. A SMBV a készletgazdálkodásban kizárólag adminisztratív feladatokat lát el, és nem viseli a végső készletkockázatot.
- (169) Konkrétan az adminisztratív feladatokat illetően Hollandia előadja, hogy ugyan a nyers kávébab adásvételi megállapodás keretében az SMBV az, akinek a megvásárolandó nyers kávébabra vonatkozó szükséges információkat szolgáltatnia kell, ezeket az információkat az SMBV az Alki LP-től, és az Alki LP által előírt módon a fejlesztőtől kapja. Ezért a specifikációkat csak akkor továbbítja az SMBV, miután megkapta az ehhez szükséges információkat. Hollandia szerint ez az összedolgozás egy olyan helyzetet eredményez, amelyben a nyersanyagok szerepe összehasonlítható az áruk bizományosi alapon történő szolgáltatásával.
- (170) A végső készletkockázatot illetően Hollandia hozzáteszi, hogy ugyan az SMBV a termelési tevékenységben használt minden termék és anyag tulajdonjogát megtartja, és céltartalékot képez a készletértékben bekövetkező veszteségekre, azokat a költségeket, amelyekre céltartalékot képzett, végső soron nem az SMBV viseli. Figyelemmel a jogdíjfizetések pörkölési megállapodásban megállapított módjára, azon költségeket végső soron az Alki LP viseli.

- (171) Hollandia előadása alapján az SMBV-nek egyetlen alkalmazottja sem érintett a Starbucks fejlesztőivel/vevőivel folytatott üzleti tárgyalásokban. Az árképzést illetően Hollandia azzal érvel, hogy a Starbucks [...] határozza meg a globális képleteket. A Starbucks [...] számviteli csoportja biztosítja az árlistát („[...] árlista”) az SMBV számára az Alki LP-n keresztül, és azokat az árakat azon globálisan elfogadott árazási képletek segítségével számítják ki, amelyeken az SMBV és a fejlesztők közötti szállítási szerződések alapulnak. Az SMBV által a nyers kávébabért fizetett vételár abból az árazási képletből vezethető le, amely olyan szempontokat tartalmaz, mint például [...]. Amennyiben az alapul szolgáló árak emelkednek vagy csökkennek, az SMBV és a fejlesztők közötti árak meghatározásához használt költségalap is módosul. A fejlesztők továbbá kötelesek a kávé és egyéb alapvető árukat a Starbucks Coffee BV és a fejlesztők között létrejött ADOA keretében megvásárolni.
- (172) Hollandia álláspontja szerint az SMBV nem bérnyújtói szerződés keretében működik. A szerződéses viszony olyan helyzetet eredményez, amelyben a nyers kávébabot az SCTC-től törvényesen vásárolják és számlázzák le a vevőknek, azonban funkcionális hozzájárulás nélkül. Az adásvétellel kapcsolatos funkciók hiánya ellenére – a számviteli standardokkal összhangban – a készletnek az SMBV mérlegében kell megjelennie.
- (173) Az SMBV, Alki LP, SCTC és a fejlesztők közötti fent ismertetett szerződéses kapcsolat Hollandia szerint arra a következtetésre vezet, hogy az SMBV egy alacsony kockázati profilú gyártó vállalat, és ezt a következtetést tovább erősítette a funkcionális elemzés. Az SMBV-t ezért Hollandiának a „kevésbé összetett gazdálkodónak” (vizsgált félnek) kell tekintenie, amely árazásának szokásos piaci ár elvén alapuló jellegét összehasonlító tanulmánnyal kell megállapítani.
- (174) Hollandia szerint az összehasonlító tanulmány elvégzéséhez használt adatbázisok nem biztosítanak adatokat például a transzferárakra vagy a szerződéses feltételekre vonatkozóan. A rendelkezésre álló információk a szervezet egésze működési eredményeinek összehasonlítására korlátozódnak. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a leggyakoribb nemzetközileg használt módszer. Hollandia szerint ezt megerősítik a 2010. évi OECD Tá irányelvek, valamint az SMBV APA megkötése idején érvényes 1995. évi OECD Tá irányelvek egyaránt.
- (175) Figyelemmel az SMBV termelési funkcionalitására, az SMBV egy költségorientált nyereségsszint mutatót használ (ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a költségekre számított haszonkulccsal). E tekintetben Hollandia hangsúlyozza, hogy az OECD irányelvek 4.9. bekezdésével ⁽⁸⁵⁾ összhangban a holland adóhatóság transzferárazási ellenőrzését mindig az adóalany által alkalmazott módszer szemszögéből kezdi el. A rendelet 2. fejezete is leszögezi, hogy Hollandia nem alkalmazza „legjobb módszer szabályt”. Ezt a kiindulási pontot, amely Hollandia szerint összhangban van az OECD Tá irányelveivel, használják az SMBV APA megállapodásban, és ennek eredményeképp elfogadták az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert az SMBV által javasolt nyereségsszint mutatóval.
- (176) Figyelemmel az SMBV bérnyújtói szerepére, a haszonkulcs kiszámításához használt költségalap megállapításának vonatkozó költségei azok a költségek, amelyek a többletértéket eredményezték. Az SMBV esetében a működési költségek, Hollandia szerint, azok a többletértéket hordozó releváns költségek, amelyekre egy haszonkulcsot alkalmaznak. Ezért a viszonyítási alap alapján a haszonkulcs a működési költségek [9-12] %-a. Az SMBV alacsony kockázatú, a nyersanyagok tekintetében többletértéket nem termel, és a nem kávéhoz kapcsolódó termékek esetén támogató szerepet játszik. E korlátozott támogatási tevékenységekkel összefüggő működési költségeket tartalmazza a költségalap. Ennek eredményeképp e tevékenységeket szintén [9-12] %-os haszonkulccsal fizetik meg.
- (177) Az összehasonlíthatósági helyesbítéseket illetően Hollandia azzal érvel, hogy a transzferárazási jelentés elkészítésének idején, amelyre az SMBV APA alapul, nem volt arra vonatkozó ajánlás, hogy miként kell kezelni az alacsony kockázati profilú termelőket. Elisméri, hogy a 2010. évi OECD Tá irányelvek már tartalmaznak útmutatást az összehasonlíthatósági helyesbítéseket illetően, ideértve a forgótőke korrekciót, azonban azzal érvel, hogy ezek a példák pusztán útmutatásul szolgálnak, és hogy ez azt jelenti, hogy egyéb pozíciók is eredményezhetnek szokásos piaci áron alapuló eredményeket. Hollandia továbbá azzal érvel, hogy az arra irányuló vizsgálatot, hogy az SMBV APA összhangban van-e a szokásos piaci ár elvével, a megkötése idején rendelkezésre álló ismertekre és a meglévő OECD Tá irányelvekre, vagyis az 1995. évi OECD Tá irányelvekre kell alapozni. Ezért a 2010. évi OECD Tá irányelvek III. fejezetének összehasonlíthatósági helyesbítésre vonatkozóan példát bemutató melléklete sem alkalmazható.
- (178) Hollandia néhány paraméter módosulása esetére érzékenységi vizsgálatot is végzett a szokásos piaci értéktartományon, amelyet a transzferárazási jelentésben szereplő módszertannak megfelelően számított ki. Hollandia módosította az összehasonlítás időszakát, és ismételt kiszámította a 2008-2012 és 2003-2012 közötti

⁽⁸⁵⁾ Az 1995. évi OECD Tá irányelvek 4.9. bekezdése azonban (valamint a 2010. évi OECD Tá irányelvek 4.9. bekezdése is) olyan szituációkra hivatkozik, ahol „az értékelendő tényezők összetettsége miatt még a legjobb szándékú adóalany is elkövethet jövedelmű hibát.”

időszakokra szokásosnak tekintett értéktartományokat a transzferárazási jelentésben szereplő 2001-2005 közötti időszakra vonatkozó értéktartományhoz képest. Ezenfelül Hollandia ismételtén kiszámolta az értéktartományt úgy, mintha a második helyesbítés értelmében a díjazásból levont ELABÉ százaléka nem EURIBOR plusz 50 bázispont, hanem EURIBOR mínusz 50 bázispont lenne, és végezetül mintha az a Hollandia által „folyószámla rátának” nevezett érték lenne. Hollandia továbbá a 2008-2012 és 2003-2012 közötti időszakokra kiszámolta az SMBV által realizált árrést a működési költségek és a nyersanyagköltségek (amely nem tartalmazza a teával összefüggő költséget, és egyéb köztes jellegű ELABÉ-t) százalékaként, és azt összehasonlította az összehasonlítható vállalatok összköltségére számított árrésével az azonos időszakok EBT és EBIT szintjére egyaránt. E szimulációk alapján Hollandia következtetése az, hogy ha a Bizottság által felhozott kétségek bármelyike is elfogadásra kerülne, akkor az még mindig a szokásos piaci értéktartományba eső díjazást eredményezne. Az OECD TÁ irányelveknek megfelelően semmilyen korrekció nem megengedett akkor, amikor a díjazás a szokásos piaci értéktartományba esik.

- (179) Végezetül, egy általánosabb észrevétel, hogy Hollandia vitatja azt az állítást, hogy elmulasztotta bekérni azokat a mögöttes szerződéseket, amelyekből kimutatható lenne, hogy az SMBV által viselt kockázat szintje korlátozott, azzal érvelve, hogy ez nem szükséges, mivel minden APA mindig tartalmaz egy kritikus feltételezést arra vonatkozóan, hogy a bemutatott tények és körülmények pontosnak tűnnek, és hogy abban az esetben, ha a tényeket nem pontosan tüntetik fel, az APA felmondható. Hollandia ráadásul azzal érvel, hogy mivel rendelkezésre állt a pörkölő üzem létrehozásának korábbi háttéranyaga, nem volt szükség minden szerződést bekérni ⁽⁸⁶⁾.

4.2. A Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének alkalmazására vonatkozó észrevételek

- (180) Hollandia továbbá előadja, hogy nem juttatta megkülönböztető előnyhöz az SMBV-t, és hogy nincs szó a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásra.
- (181) Hollandia kifejti, hogy a szokásos piaci ár elvét beépítette a társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdésébe, valamint a rendelet, amely teljes mértékben összhangban van az OECD Modellegyezményének 9. cikkével, részletesebben kidolgozta azt. Hollandia megismétli azt, amit maga a rendelet is kimond, hogy a rendelet kifejezett célja megoldást nyújtani azokra a szempontokra, amelyeket az OECD TÁ irányelvek értelmezés céljából nyitva hagynak, vagy amelyek pontatlanok.
- (182) Hollandia különösen azzal érvel, hogy a transzferárazáshoz kötött helyzetekben csak akkor lehet szó megkülönböztető előnyről, ha igazolják, hogy kifejezetten eltértek az OECD TÁ irányelvektől és a rendeletről, és azok nyilvánvaló mérlegelési hibákat tartalmaznak a szokásos piaci ár elvének alkalmazását illetően, vagy ha eltérnek egy kialakult nemzeti politikától. Az adóhatóságoknak a módszerek és eredmények egyedi esetekben történő vizsgálatára és jóváhagyására vonatkozó mérlegelési szabadsága azonban semmilyen módon nem járhat együtt szelektivitással vagy önkényes bánásmóddal. Figyelemmel arra, hogy Hollandia az SMBV APA-t a piaci ár elfogadható közelítéseként értékeli, nem véli úgy, hogy az előnyt biztosítana az SMBV-nek.
- (183) Hollandia továbbá azzal érvel, hogy a Bizottság által alkalmazott referenciarendszer, amely a tevékenységét szokásos piaci körülmények között végző vállalkozás nyeresége és vesztesége közötti különbségen alapuló rendes adórendszer, nincs megfelelően meghatározva. Hollandia álláspontja szerint a megfelelő referenciarendszernek a társasági nyereségadó törvénynek kellene lennie, amely a 8b. cikk (1) bekezdése értelmében magában foglalja a szokásos piaci ár elvét, valamint a rendeletnek, amely további útmutatást ad a szokásos piaci ár elvének alkalmazásához. Hollandia azzal érvel, hogy mindaddig, amíg az SMBV APA nem tér el a társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdésétől, valamint a rendeletről, addig nem lehet szó megkülönböztető előnyről.
- (184) Figyelemmel az alkalmazott üzleti nettó nyereségen alapuló módszerre, Hollandia azzal érvel, hogy az adóalanyok elvben szabadon választhatnak transzferárazási módszert, feltéve, hogy a választott módszer az adott ügylet tekintetében a szokásos piaci ár elvét követő eredményre vezet. Ezért a Bizottság üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásával kapcsolatban felvetett kételyei túlmutatnak a holland adóhatóság azon kételyén, amelyet a rendelet értelmében e transzferárazási módszert illetően megfogalmazhatott volna. Hollandia ragaszkodik ahhoz is, hogy a rendelet csak azt írja elő, hogy egy transzferárazási elemzés eredménye a szokásos piaci értéktartományba eső eredményeket, ne pedig pontos szokásos piaci árakat adjon.

⁽⁸⁶⁾ Ezzel összefüggésben hivatkozik az EU közös transzferár-képzési fórumának munkájáról szóló nem kötelező érvényű bizottsági közleményre (vö. COM(2007)71), amely kimondja, hogy „az adóhatóságok mindent elkövetnek annak érdekében, hogy az adóalany elbírálással járó terhe a legcsekélyebb legyen, ezért csak releváns információkat kérnek be”.

- (185) Hollandia továbbá azzal érvel, hogy a határozat látszólag nem veszi figyelembe azt, hogy a kapcsolt és független vállalatok nincsenek mindig azonos jogi és tényyszerű helyzetben. Mindig lesznek különbségek a kapcsolt és független vállalatok között, amit – Hollandia álláspontja szerint – a Bizottság *Groepsrentebox* ügyben ⁽⁸⁷⁾ hozott határozatában is elismer.
- (186) Végezetül Hollandia megállapítja, hogy ha a Bizottság a tagállamok adóelvéinek saját értelmezését kívánná érvényesíteni, azzal beavatkozna Hollandia szuverenitásába.

5. AZ ÉRDEKELTEK ÉSZREVÉTELEI

5.1. A Starbucks észrevételei az eljárás megindításáról szóló határozatra és az MIT kérésre

- (187) A Starbucks 2015. január 16-án nyújtotta be észrevételeit az eljárás megindításáról szóló határozatra. Ezenkívül a Starbucks piaci információkat küldött a Bizottságnak 2015. április 13-i, 2015. május 29-i, 2015. szeptember 10-i és 2015. szeptember 23-i leveleiben. A Starbucks észrevételei nagymértékben hasonlítottak Hollandia észrevételeihez annyiban, hogy mindkettő azt állította, hogy az SMBV APA megállapodásban szereplő díjazás a szokásos piaci árazást követi, és nem juttatta megkülönböztető előnyhöz az SMBV-t.
- (188) Először Starbucks azzal érvelt, hogy az SMBV kizárólag korlátozott, alacsony kockázatú funkciókat lát el azért, hogy támogassa a nemzetközi Starbucks szervezetet az EMEA régió kiszolgálásában. Ezen érvelés alátámasztására, [...]. A Starbucks álláspontja szerint az SMBV elsődleges feladata a kávé pörkölése és csomagolása, valamint logisztikai és adminisztratív tevékenységek ellátása a különféle áruk fejlesztőknek történő zökkenőmentes és hatékony kiszállításának biztosítására.
- (189) A választott szerkezetet illetően a Starbucks azt állítja, hogy gondolkodtak egy bizományosi alapon működő pörkölési megállapodásban, ez azonban nem lett volna praktikus és bonyolult adminisztrációt, valamint túl nagyszámú vállalaton belüli ügyletet eredményezett volna. Az adminisztratív és jogi struktúrájának az áruk fizikai áramával való összehangolása érdekében és hatékonysági okokból a Starbucks úgy döntött, hogy az SMBV-t egy szerződő és számlázó szervként veszi igénybe. E struktúra következménye az, hogy a készletek (nyers kávébab, nem kávé termékek és nem stratégiai termékek) az SMBV mérlegében jelennek meg, mivel a számviteli standardok és a gyakorlat a törvényes termékáramot követik. A Starbucks azonban azt állítja, hogy az SMBV szerepe, mint szerződő és számlázó fél pusztán adminisztratív jellegű, és nem eredményezi a kockázatok vagy a kereskedelmi felelősségek ráruházását, mivel a pörkölési megállapodás értelmében, a Starbucks US támogatásával, az Alki LP viseli az SMBV összes gazdasági kockázatát, beleértve a készletkockázatot. Ráadásul, annak ellenére, hogy az SMBV szerződik a fejlesztőkkel, ez szabványosított megállapodások alapján történik, és az alapul szolgáló szerződési feltételeket a Starbucks US határozza meg. Végezetül pedig mivel az SMBV megszerzi a tulajdonjogot, a készletnek is az ő mérlegében kell megjelennie, amely a Starbucks szerint szintén magyarázza, hogy az SMBV miért képzett céltartalékot a készletavulásra, amelyet az SMBV APA értelmében ellentételeznek.
- (190) A választott transzferárazási módszert illetően, annak ellenére, hogy a transzferárazási jelentés azt nem tartalmazza, a Starbucks meghatározza az Alki LP szerepét az SMBV-vel szemben. A Starbucks azzal érvel, hogy mivel az SMBV kizárólag rutinszerű végrehajtási tevékenységekkel foglalkozik a pörkölés, csomagolás és támogató logisztikai és adminisztratív szolgáltatások terén, míg az Alki LP licenciába adja az értékes szellemi tulajdont és viseli a vállalkozói kockázatot, az SMBV a legkevésbé összetett gazdálkodó. Ezért az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer jelenti a legmegfelelőbb transzferárazási módszert. A Starbucks azt állítja, hogy mivel nincsenek az Alki LP és az SMBV közötti megállapodáshoz hasonló összehasonlítható ügyletek, az összehasonlítható független árak módszere nem lett volna megfelelő transzferárazási célból. A holland adóhatóságnak a transzferárazási vizsgálatot minden esetben az adóalany által választott módszer alapján kell megkezdenie.
- (191) A Starbucks emlékeztet, hogy bármely transzferárazási módszer használata jellemzően egy értéktartományt eredményez, amely egyformán lehet védhető, mivel a transzferárazás nem egzakt tudomány, és hogy bármely transzferárazási elemzés természeténél fogva szokásos piaci eredmények egy tartományát adja, és egy szokásos piaci árra, nem pedig a szokásos piaci árra vonatkozó következtetést eredményez.
- (192) A helyesbítéseket illetően, azok célja figyelembe venni az SMBV és a mintában lévő összehasonlítható vállalatok funkcionális profiljai közötti lényeges különbségeket annak érdekében, hogy egy megfelelő szokásos piaci áron alapuló díjazásra jussanak. A Starbucks szerint ezek a helyesbítések megfelelőek, bizonyos tekintetben konzervatívák voltak, és természetesen nem becsülték alá az SMBV díjazását az ellátott funkciókért. A [9-12] %-os árrés elfogadhatóságának további igazolására a Starbucks megkérte az [adótanácsadót], hogy végezzen összehasonlítást

⁽⁸⁷⁾ A Bizottság határozata (2009. július 8.) a „groepsrentebox” rendszer Hollandia által tervezett végrehajtásáról (C 4/07 (ex N 465/06)) (az értesítés a C(2009) 4511. számú dokumentummal történt) 2009. július 8-i határozat a C4/07 ügyben (HL L 288., 2009.11.4., 26. o.).

az SMBV által a 2008-2012 közötti időszakban ténylegesen realizált eredmények és az összehasonlítható vállalatok ténylegesen realizált eredményei között. Ez a visszatekintő elemzés igazolja, hogy a [9-12] %-os árrés kényelmesen a megfelelő értéktartományokban maradt. Ez tovább megerősíti az SMBV esetében alkalmazott transzferárazási módszer szokásos piaci jellegét a holland adóhatóságokkal kötött APA-ban megállapodottak szerint. A Starbucks továbbá felkért [egy ügyvédi irodát], hogy adjon egy második állásfoglalást azzal kapcsolatban, hogy a 2007-es transzferárazási jelentés megfelelően alkalmazza-e a szokásos piaci ár elvét. [Az ügyvédi iroda] nem végzett saját tényszerű vizsgálatot, azonban felülvizsgálta a transzferárazási jelentést és az adótanácsadó rendelkezésére álló dokumentumokat. Megállapította, hogy a szokásos piaci ár elvét megfelelően alkalmazták az SMBV csoporton belüli ügyleteire.

- (193) Hollandiához hasonlóan a Starbucks továbbá azzal érvelt, hogy a Bizottság nem megfelelően határozta meg a referencia keretrendszert. A Starbucks azt állítja, hogy referencia keretrendszerként a holland társasági adórendszert, konkrétabban a társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdését, a rendeletet és a holland adóhatóság közigazgatási gyakorlatát kellene alkalmaznia. Mindkét fél véleménye szerint csak akkor lehetne állami támogatásról beszélni, ha az SMBV APA eltérne a szokásos értelmezéstől és a szokásos piaci ár elvének hollandiai alkalmazásától. Ráadásul a Starbucks azzal is érvel, hogy hiányzik az adóalanyok egy referenciacsoportjának meghatározása, és hogy a kapcsolt és független vállalatok jogi és tényszerű helyzete nem mindig összehasonlítható ⁽⁸⁸⁾. Végezetül a Starbucks kifogásolja a Bizottság megközelítését, mivel az ellentmond a holland adóhatóság „tartalom formával szembeni elsődlegességét hangsúlyozó megközelítésének”.
- (194) A Bizottság Starbucks MIT kérésére válaszul adott beadványaiban a Starbucks a 151–154. preambulumbekkezdésekben kifejtett nézeteit fogalmazta meg. A Starbucks továbbá jelezte, hogy a Bizottság nem használhat vizsgálatához olyan információkat, amelyek az SMBV APA kelte után keletkeztek.
- (195) 2015. július 24-én a Starbucks benyújtotta [egy vezetési tanácsadó cég] jelentését, amely a gyártó és logisztikai/adminisztratív vállalatok díjazási modelljeinek elemzésére irányuló kérésére készült. A Starbucks azt állítja, hogy a jelentés alátámasztja a Starbucks díjazási modellel és választott nyereségszint mutatóval kapcsolatos véleményét ⁽⁸⁹⁾.

5.2. Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

- (196) A NOB azzal érvel, hogy annak meghatározását, hogy az adóalanyok APA keretében történő egy adott adóügyi kezelése állami támogatásnak minősül-e, a holland jogszabályokra, a közigazgatási gyakorlatra és az APA megkötésekor érvényben lévő szokásos piaci ár elvének alkalmazására kellene alapozni. Azzal is érvel, hogy a rendelet értelmében a holland adóhatóság nem alkalmaz „egy legjobb módszer szabályt” (vagyis nem írja elő, hogy az adóalap kiszámításához a legjobb módszert használják), és hogy a szokásos piaci ár elvének alkalmazása egyetlen szokásos piaci ár helyett rendszerint egy szokásos piaci értéktartományt eredményez. A NOB megjegyzi, hogy az eljárás megindításáról szóló határozatban a körütekintő független piaci szereplőre való hivatkozás látszólag az OECD TÁ iránymutatásokat meghaladó újfajta uniós normát vezet be a mögöttes megállapodás szokásos piaci jellegének vizsgálatához. Megerősítést kér ahhoz, hogy a Bizottság referenciarendszerként a hazai jogrendszert, ne pedig más normát használjon. További érvelésként hozza fel, hogy az adóalanyok jogosan várhatják el, hogy a hazai jogszabályok nemzeti értelmezése alapján megkötött APA megállapodások ne minősüljenek állami támogatásnak.

5.3. VNO-NCW

- (197) A VNO-NCW aggodalmát fejezi ki a körütekintő független piaci szereplő vizsgálat alkalmazásával kapcsolatban, és sürgeti a nemzeti szinten alkalmazott transzferárazási szabályok viszonyítási alapként történő használatát a szelektivitás kivizsgálására. Azzal érvel, hogy a szokásos piaci ár elvének alkalmazása egyetlen szokásos piaci ár helyett rendszerint egy szokásos piaci értéktartományt eredményez.

⁽⁸⁸⁾ Ismételten a 2009/809/EK ítéletre támaszkodva.

⁽⁸⁹⁾ A jelentés szerint az ELÁBÉ-ra felszámolt haszonkulcs csak azokban az esetekben garantált, ahol a szolgáltató felelősségi körébe tartoznak az olyan területek, mint a termékfejlesztés/K+F, stratégiai ellátási lánc tervezés, stratégiai beszerzés, valamint a jövedelem-termelő tevékenységek (vagyis marketing, árképzés és kereslet létrehozás), és ezzel összefüggő kockázatai keletkeznek, és azokat kezeli. A Starbucks álláspontja szerint az SMBV nem lát el ilyen funkciókat. A jelentés továbbá megállapítja, hogy az olyan funkciók, mint a napi tervezés, nem stratégiai beszerzés, átalakítás, megrendelés feldolgozás, raktározás/logisztika és számlázás az érintett termékekre vonatkozó kereskedelmi kockázatok nélkül kizárólag a szolgáltató saját működési költségein garantált egy árrést.

5.4. ATOZ

- (198) Az ATOZ fő érve az eljárás megindításáról szóló határozat jogalapjához kapcsolódik. Az ATOZ álláspontja szerint a határozat nem tesz különbséget aközött, hogy az SMBV APA-ban szereplő ármegállapodás a holland közigazgatási gyakorlattól, bármely más adóhatóság szokásos gyakorlatától vagy az OECD normáktól tér-e el, hanem pusztán azt a következtetést vonja le, hogy nem tartja be a szokásos piaci ár elvét. Az ATOZ azt állítja, hogy látszólag a Bizottság figyelembe veszi, hogy az OECD elvek alapján létezik egy objektív szokásos piaci norma, és úgy, ahogy szentesítve van az uniós jogban, ami meghaladja a tagállamok nemzeti jogát és gyakorlatát. Azonban az ATOZ szerint a Bizottságnak azt kellene mérlegelnie, hogy az SMBV APA összeegyeztethető-e a holland joggal. Az ATOZ azt állítja, hogy a Bizottság megközelítése többek között jogbizonytalanságot okoz a multinacionális cégek körében.

5.5. Oxfam

- (199) Észrevételeiben az Oxfam támogatását fejezte ki a Bizottság vizsgálatát illetően, arra ösztönözve a Bizottságot, hogy fokozza vizsgálati kapacitását figyelemmel arra is, hogy a nemzeti szervekhez képest jobb helyzetben lehet a tagállamok feltételes adómegállapítási gyakorlatának strukturális vizsgálatát illetően. Kéri a Bizottságot, hogy biztosítsa megfelelő szankciók alkalmazását olyan esetekben, amikor beigazolódik a megkülönböztető előny, és hogy az ártalmas adózási gyakorlatokat gyorsan szüntessék meg.

5.6. BAK

- (200) A BAK támogatja a Bizottságnak az eljárás megindításáról szóló határozatban megfogalmazott érveit, és általában azzal érvel, hogy az ilyen típusú megállapodások és jogi konstrukciók csökkentik a világszerte fizetett adók mértékét, aminek a fogyasztókra és munkavállalókra nézve káros következményei vannak.

6. AZ X VÁLLALAT ÉSZREVÉTELEI

- (201) Az X vállalat, amely nem szeretné személyazonosságát nyilvánosságra hozni, válaszul az eljárás megindításáról szóló határozatra észrevételeket terjesztett elő. E vállalat álláspontja szerint a Starbucks versenytársaként végzett értékelése alapján a pörkölési folyamat (pörkölés és csomagolás, nem számítva a csomagolóanyag költségét) nyerskávéhoz adott többlettértéke átlagosan a nyerskávé költségének 13-17 %-a pörkölt és őrölt kávé vagy kávébab esetében. E vállalat szerint e szintek alkalmazandók az összes forgalmazási csatorna esetében.

7. A STARBUCKS VERSENYTÁRSAI ÁLTAL A MIT KÉRÉSRE BENYÚJTOTT INFORMÁCIÓK

7.1. A Bizottság által MIT kéréssel összefüggésben megkeresett vállalatok

- (202) A 20. preambulumbekkezdésben kifejtettek szerint a Bizottság felvette a kapcsolatot a Starbucks négy versenytársával, hogy üzleti modelljükre, valamint értékteremtő tevékenységeikre vonatkozóan piaci információkat szolgáltatassanak, hogy azok alapján le tudja zárni az ügy kivizsgálását (a továbbiakban: a „versenytársi MIT kérés”). A négy versenytárs az Y vállalat, a Dallmayr, a Nestlé és a Melitta. A négy vállalat kiválasztása azon a megfontoláson alapult, hogy az összes vállalat aktív tevékenységet végez a kávépörkölési szegmensben, és mivel csoportvállalatok, betekintést tudnak nyújtani a kávépörkölés egy integrált vállalaton belüli megszervezésébe.

7.2. Dallmayr

- (203) 2015. április 27-én kelt levelében a Dallmayr válaszolt a Bizottság piaci információk szolgáltatására irányuló kérelmére.
- (204) A Dallmayr arról tájékoztatta a Bizottságot, hogy a kávépörkölést vagy önálló üzleti tevékenységként, vagy a vállalatba történő vertikális integrációval végzik. A nagyobb vállalatok rendszerint házon belül végzik a pörkölést. A beszerzési funkció jellemzően a pörkölési funkcióba van beillesztve. A Dallmayr nem szervezi ki a pörkölési funkciót.
- (205) A Dallmayr szerint jogdíj fizetése a pörkölési szolgáltatást nyújtó harmadik fél által meglehetősen szokatlan. Valójában a Dallmayr azt várná, hogy az ügyfél fizet a pörkölőnek, nem pedig fordítva.

7.3. Nestlé

- (206) 2015. május 20-án kelt levelében a Nestlé válaszolt a Bizottság piaci információk szolgáltatására irányuló kérelmére. A Nestlé jelezte, hogy a kávé értéktérítési folyamatában három elem fontos, ezek pedig a minőség (a kávébab típusa), a (pörköléssel elért) sötét szín és az őrlési finomság. Azt is jelezte, hogy a pörkölés termék ízvilágának kialakításában betöltött jelentősége miatt nem szervezik ki, és nem is szerveznék ki a pörkölési funkciót.

7.4. Melitta

- (207) 2015. május 26-án kelt levelében a Melitta válaszolt a Bizottság piaci információk szolgáltatására irányuló kérelmére. A Melitta jelzett olyan helyzeteket, amelyekben kiszervezhetné a kávébab pörkölését. Ezek a helyzetek a következők: (i) amikor gyárában nem állnak rendelkezésre speciális terméktípusok, például sajátos csomagolási formák vagy puha párnák előállításához szükséges gépek, (ii) amikor gyárában nem állnak rendelkezésre oldható kávé gyártásához szükséges gépek, és (iii) amikor a forgalom meghaladja gyárában rendelkezésre álló pörkölési és csomagolási kapacitását. Ez utóbbi esetben, amikor a pörkölést és csomagolást a kapacitáskorlátok miatt szervezik ki, a Melitta a nyers kávébabot elszállítja ahhoz a beszállítóhoz, aki a kávé késztermékké pörköli és csomagolja. Ezt a készterméket ezután leszállítják a Melittanak. Éveken keresztül volt ilyen szerződés érvényben ugyanazzal a beszállítóval.
- (208) A késztermék minőségének és ízének garantálása érdekében a Melitta vagy a pörkölési görbe előírásait, vagy a meghatározott íz profilokat biztosítja annak a harmadik félnek, akihez kiszervezi a pörkölést.
- (209) A szerződéses megállapodás nem rendelkezik a Melittanak fizetendő jogdíjakról a pörkölési tevékenység kiszervezése esetére.

7.5. Y vállalat

- (210) 2015. április 27-én kelt levelében az Y vállalat válaszolt a Bizottság piaci információk szolgáltatására irányuló kérelmére. A Bizottság 2015. május 11-i levelében pontosítást kért, amelyre az Y vállalat 2015. május 21-én válaszolt.
- (211) Az Y vállalat nem szervezi ki harmadik felekhez a pörkölési funkciót. A pörkölést a csoportnak az Y vállalat által bérnyújtóként kijelölt egyik vállalata biztosítja. Ez a kávépörkölő vállalat nem fizet jogdíjat a pörkölési folyamat során használt szellemi tulajdon vagy know-how használatáért.
- (212) A vállalat licenrdíjat fizet az informatikai rendszerek használatáért. Az Y vállalat által bérnyújtónak minősített csoportvállalat díjazásánál a nyersanyagköltségeket nem tartalmazó termelési költségek képezik a költségálatot. A termelési költségekhez tartoznak jellemzően az energia, a gépek (például a pörkölő és csomagoló gépsor) értékcsökkenési leírása, a személyzeti költség, informatikai költség és a berendezések fenntartása.

8. HOLLANDIA ÉSZREVÉTELEI A HARMADIK FELEK ÉSZREVÉTELEIRE, AZ Y VÁLLALAT ÉSZREVÉTELEIRE, VALAMINT VÁLASZA A MIT KÉRÉSRE HOLLANDIA ÉSZREVÉTELEI HARMADIK FELEK ÉSZREVÉTELEIRE

8.1 Hollandia észrevételei harmadik felek észrevételeire

- (213) 2015. április 20-án és 26-án kelt leveleiben Hollandia teljes körű egyetértését fejezte ki a Starbucks, a NOB, a VNO-NCW és az ATOZ észrevételeivel kapcsolatban. Az Oxfam észrevételeit illetően Hollandia jelezte, hogy az általában a hátrányos adóversenyekre vonatkozik, és nem vizsgálja az SMBV konkrét esetét. Hollandia a BAK állításait helytelennek tekinti, és ezért tartózkodik attól, hogy véleményezze azt.

8.2 Hollandia észrevételei az X vállalat észrevételeire

- (214) 2015. március 11-én kelt levelében Hollandia kijelentette, hogy nem tud érdemben válaszolni az X vállalat észrevételeire, mivel Hollandia nem kapta meg az anonim versenytárs funkcionális elemzését és viszonyítási álatját.

8.3 Hollandia észrevételei a Dallmayr és az Y vállalat észrevételeire

- (215) 2015. május 27-i levelében Hollandia megtette észrevételeit a Dallmayr és az Y vállalat által szolgáltatott piaci információkra. Általános észrevételként Hollandia kijelenti, hogy hiányzik a funkcionális elemzés és a szerződéses megállapodás, és hogy ezért nagyon nehéz összehasonlítást végezni, mivel egyik fél sem szervezi ki a pörkölési tevékenységet egy független félhez.
- (216) A Dallmayrt illetően Hollandia kijelenti, hogy a pörkölés Hollandia szerinti definíciója nem pusztán a kávé pörkölését foglalja magában, mivel a beszerzési funkció is a pörkölési funkcióba van beépítve. Hollandia továbbá azzal érvel, hogy az SMBV nem végez a kávé és nem kávé tételek vonatkozásában értékesítési tevékenységet, és hogy a Dallmayr e téren úgy tűnik, másképp van megszervezve. Továbbá a Dallmayr megbízó – vállalkozó kapcsolata keretében Hollandia azzal érvel, hogy a díjazásra a nyers kávébab súlya és ára alapján kerül sor, ami a ki használati szint kockázatát a vállalkozóra helyezi, miközben az SMBV esetében erről nincs szó.
- (217) Az Y vállalatot illetően Hollandia kijelenti, hogy a kávépörkölés rutinszerű funkciónak minősül, és hogy a pörkölő létesítmény díjazása költség és haszon alapú árrésen történik, ahol a nyers kávébab költsége nem képezi a költségalap részét. Hollandia szerint ez a megközelítés teljes mértékben összhangban van az SMBV APA-val.

8.4 Hollandia észrevételei a Nestlé észrevételeire

- (218) A Nestlét illetően Hollandia kijelenti, hogy annak a három elemnek mindegyikét, amelyek a Nestlé szerint értékkel gazdagítják a kávé, a Starbucks csoport egyéb külföldi vállalatai végzik, nem pedig az SMBV (a kávébabok beszerzését és minőségellenőrzését az SCTC végzi, a pörkölési görbét az Alki LP biztosítja, a Starbucks kávézók pedig az őrlést végzik).

8.5 Hollandia észrevételei a Melitta észrevételeire

- (219) A Melittát illetően Hollandia kijelentette, hogy a Melitta által vázolt három helyzet, ahol a kávépörkölési funkciót kiszervezik, bizonyos tekintetben különbözik az SMBV helyzetétől. Az 1. és 3. helyzetben a hasonlóság abban áll, hogy a beszerzési funkciót nem a termelő végzi, Hollandia szerint azonban különbség áll fenn a pörkölési szerződés hosszát (éves szerződés szemben az 50 évre érvényes pörkölési megállapodással) és a kihasználtsági szinthez kapcsolódó kockázat tekintetében (amely Hollandia szerint a Melitta szintjéhez képest inkább az Alki LP szintjén van). A második helyzetet Hollandia túlságosan különbözónak tartja ahhoz, hogy összehasonlítást lehessen végezni, mivel az nem csak a kávébab pörkölésére vonatkozik, hanem a teljes körű, „all-inclusive” termékek előállítására is.

8.6 Hollandia észrevételei a Starbucks 2015. április 13-i, 2015. május 29-i, 2015. szeptember 10-i és szeptember 23-i leveleire.

- (220) 2015. június 19-én kelt levelében Hollandia véleményezte a Starbucks által benyújtott piaci információkat. Észrevételeiben Hollandia megismételte kijelentését, hogy szerinte megfelelő referenciarendszerként a holland nemzeti adórendszert és különösen a társasági adótörvény 8b. cikkét, valamint az 1969. évi rendeletet kellene tekinteni. Azzal érvel, hogy a 8b. cikk és a rendelet mindig a csoporton belüli ügyletekre vonatkozik, függetlenül attól, hogy a társaság kérte-e APA megkötését, vagy sem. Hollandia továbbá kijelenti, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer nemzetközileg a leggyakrabban használt módszer, és hogy Hollandia nem alkalmaz legjobb módszerre vonatkozó szabályt. Továbbá azzal is érvel, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernek az egyik előnye, hogy egy országnak mindössze a transzferát kell egyoldalúan figyelembe vennie, és hogy a nyers kávébab esetlegesen magasabb vagy alacsonyabb transzferára nem érinti az SMBV adóalapját, mivel a kávébab költségét nem tartalmazza az a költségalap, amelyre az árrést alkalmazzák.
- (221) 2015. szeptember 25-én kelt levelében Hollandia megismételte kijelentéseit, hogy a transzferázási jelentés, az SMBV és partnerei közötti szerződéses viszony, valamint az SMBV tényleges viselkedése alapján az SMBV-t alacsony kockázati profilú gyártó vállalatnak kell tekinteni. Hollandia továbbá azzal érvelt, hogy Hollandiában megszokott gyakorlat, hogy az olyan egyedi funkciók, mint az immateriális javak birtoklása és vállalkozói kockázat együttes vállalása nem mérhetők össze, és ezért logikus, hogy a jogdíjfizetés ezeket reziduális alapon számítják ki. Hollandia szerint, azt a kijelentését, hogy az SMBV APA a szokásos piaci ár elvén alapul és teljes mértékben összhangban van az OECD TÁ irányelveivel, alátámasztja a(z) [ügynyélő iroda] második szakvéleménye (előzetesen benyújtva, lásd 192. preambulumbekazdést), az Y vállalat beadványa ⁽⁹⁰⁾, a Hollandia által elvégzett

⁽⁹⁰⁾ Az Y vállalat esetében az árrést szintén csak a működési kiadásokra alkalmazzák.

érzékenységi vizsgálat (előzetesen benyújtva, lásd 178. preambulumbekendést), valamint adószakértők különböző újságcikkei. Ráadásul, ugyan Hollandia szerint az összehasonlítható független árak módszerét nem lehetne alkalmazni az SMBV helyzetére, a Starbucks és harmadik felek kávépörkölésre vagy kávétermékek társ-előállítására kötött szerződéseinek összehasonlítható független árak módszeréhez hasonló elemzése (lásd 152. preambulumbekendés) Hollandia szerint azt mutatja, hogy az SMBV által Alki LP-nek kifizetett jogdíjak mértéke nem volt túl magas ⁽⁹¹⁾.

- (222) 2015. október 7-i levelében Hollandia megismétli érvelését, hogy az összehasonlítható független árak módszere nem alkalmazható az SMBV által az Alki LP-nek fizetett jogdíjakra. Ezenkívül Hollandia jelzi, hogy a nyers kávébabért az SMBV által az SCTC-nek fizetett ár szokásos piaci ár, amely azon tényen alapul, hogy a [2-es független gyártó vállalat] magasabb árat fizet a nyers kávébabért, mint amennyit az SMBV a Starbucks-szal kötött szerződése alapján fizet. Végeterül Hollandia benyújtotta 11 különböző uniós tagállamból származó vállalat pénzügyi információit, amelyek mindegyikét a „Tea, kávé feldolgozása” NACE kód alatt vették nyilvántartásba, jelezve, hogy összességében ezek mindegyikének az SMBV-hez hasonlóan alacsonyabb a nyereségessége, és hogy néhány vállalat ráadásul még veszteséges is volt több pénzügyi időszak alatt.

9. A KIFOGÁSOLT INTÉZKEDÉS VIZSGÁLATA

9.1. Támogatás megléte

- (223) A Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében a belső piaccal összeegyeztethetetlen az olyan a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.
- (224) Az állandó ítélkezési gyakorlattal összhangban ahhoz, hogy egy intézkedést a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett támogatásnak minősítsenek, a szóban forgó rendelkezés minden feltételét teljesíteni kell ⁽⁹²⁾. Ezért elfogadott tény, hogy ahhoz, hogy egy intézkedést a szóban forgó rendelkezés értelmében vett állami támogatásnak minősítsenek, kell, hogy legyen, először is egy állami vagy állami erőforrásokkal tett beavatkozás; másodsor, a beavatkozásnak képesnek kell lennie arra, hogy befolyásolja a tagállamok közötti kereskedelmet; harmadszor, egy vállalkozást megkülönböztető előnyhöz kell juttatnia, negyedszer pedig torzítani a kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie ⁽⁹³⁾.
- (225) A támogatás megállapításának első feltételét illetően az SMBV APA megállapodást a holland adóhatóság (*Belastingdienst*) kötötte, amely Hollandia egyik közigazgatási szerve. Ez az APA magában foglalja a holland adóhatóság jóváhagyását a Starbucks által javasolt nyereségelosztást illetően, amely alapján az SMBV éves alapon meghatározza társasági nyereségadófizetési kötelezettségét Hollandia felé. Az SMBV APA ezért Hollandiának róható fel.
- (226) Az intézkedés állami forrásokon keresztüli finanszírozását illetően a Bíróság következetesen azon a véleményen volt, hogy egy intézkedés, amely révén az állami szervek bizonyos vállalkozásokat mentesítenek az adófizetés alól, amely, ugyan nem jelenti az állami források tényleges átadását, azokat, akire ez irányul kedvezőbb pénzügyi helyzetbe hozza, mint más adófizetőket, állami támogatásnak minősül ⁽⁹⁴⁾. Alább a Bizottság bemutatja, hogy az SMBV APA az SMBV hollandiai adófizetési kötelezettségének csökkenését eredményezi azzal, hogy eltér attól az adótól, amelyet az SMBV-nek egyébként meg kellett volna fizetnie az általános holland társasági adórendszer értelmében. Következésképpen az SMBV APA-t olyan megállapodásnak kell tekinteni, amely felveti az állami források kiesését, mivel az SMBV-nek biztosított minden adókedvezmény az egyébként Hollandia rendelkezésére álló adóbevételek kiesését eredményezi.
- (227) A támogatás megállapításának második feltételét illetően az SMBV az Unió minden tagállamában jelenlevő, nemzetközi tevékenységet folytató Starbucks csoport tagja, ezért a számára biztosított minden támogatás

⁽⁹¹⁾ Hollandia szerint jöllehet a harmadik felek többsége a pörkölési tevékenységen kívül egyéb speciális tevékenységet is végeznek, vállalkozói kockázatot viselnek vagy saját fejlesztésű szellemi tulajdonnal rendelkeznek, e harmadik felek által a Starbucksnak fizetett díjak (vagy a kávébab magasabb vételára formájában, vagy a bevételekre számított jogdíj formájában) mértéke hasonló SMBV által fizetettekéhez. Hollandia szerint azonban alacsonyabb díjak vagy árak nem lettek volna elvárhatók néhány harmadik fél összetettebb profilja miatt.

⁽⁹²⁾ C-399/08 P sz. ügy, *Bizottság kontra Deutsche Post* ECLI:EU:C:2010:481, 38. pont és az idézett ítélkezési gyakorlat.

⁽⁹³⁾ C-399/08 P sz. ügy, *Bizottság kontra Deutsche Post* ECLI:EU:C:2010:481, 39. pont és az idézett ítélkezési gyakorlat.

⁽⁹⁴⁾ Lásd C-106/09 P és C-107/09 P sz. egyesített ügyeket, *Bizottság kontra Gibraltár kormánya és az Egyesült Királyság*, ECLI:EU:C:2011:732, 72. pont, és az idézett ítélkezési gyakorlat.

alkalmas arra, hogy befolyásolja az Unión belüli kereskedelmet. Hasonlóan, egy az állam által tett intézkedést úgy kell tekinteni, mint amely torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amikor az alkalmas arra, hogy versenytársaival szemben javítsa a kedvezményezett versenyhelyzetét ⁽⁹⁵⁾. Amennyiben az SMBV APA mentesíti az SMBV-t egy olyan adófizetési kötelezettség alól, amelyet egyébként az általános holland társasági nyereségadó rendszer értelmében meg kellene fizetnie, az az APA torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget azáltal, hogy erősíti pénzügyi helyzetét, így tehát az állami támogatás megállapításának negyedik feltétele is teljesül.

- (228) A támogatás megállapításának harmadik feltételét illetően a Bizottság a 252. preambulumbekezdéstől kezdődően bemutatja, hogy véleménye szerint az SMBV APA miatt juttatja megkülönböztető előnyhöz a Starbucksot, amennyiben az az SMBV hollandiai adófizetési kötelezettségének csökkenését eredményezi azzal, hogy eltér attól az adótól, amelyet az SMBV-nek egyébként meg kellene fizetnie az általános holland társasági nyereségadó-rendszer értelmében, ezért teljesül az állami támogatás megállapításának összes feltétele a Szerződés 107. cikke (7) bekezdésének értelmében.

9.2. Megkülönböztető előny megléte

- (229) Az állandó ítélkezési gyakorlattal összhangban, „A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy egy adott jogrendszer értelmében azt kell meghatározni, hogy az állami támogatás olyan-e, amely előnyben részesít „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését” más, a szóban forgó rendszer által kitűzött céljaira figyelemmel összehasonlítható jogi és tényyszerű helyzetben lévő vállalkozásokkal szemben. Ha erről van szó, akkor az intézkedés kimeríti a szelektivitás feltételét” ⁽⁹⁶⁾.
- (230) Költségvetési ügyekben a Bíróság kialakított egy háromlépéses elemzést annak meghatározására, hogy egy adott adóügyi intézkedés szelektív-e ⁽⁹⁷⁾. Először, azonosítja a tagországban érvényes általános vagy szokásos adórendszert: a „referenciarendszer”. Másodszor, meghatározza, hogy a szóban forgó adóügyi intézkedés eltér-e attól a rendszertől, amennyiben az különbséget tesz azon gazdasági szereplők között, akik, a rendszer lényeges célkitűzéseire figyelemmel, összehasonlítható tényyszerű és jogi helyzetben vannak. Amennyiben az intézkedés a referenciarendszertől való eltérést jelent, akkor az elemzés harmadik lépésében megállapítja, hogy az adott intézkedést indokolja-e a referenciarendszer jellege vagy általános kialakítása. A referenciarendszertől való eltérést jelentő adóügyi intézkedés indokolt lehet, ha az érintett tagállam igazolni tudja, hogy az intézkedés közvetlenül az adott adórendszer alapvető vagy irányadó elveiből ered ⁽⁹⁸⁾. Ebben az esetben az adóintézkedés nem megkülönböztető. E harmadik lépésben a bizonyítási terhet a tagállam viseli.

9.2.1. A referencia rendszer meghatározása

9.2.1.1. Az általános holland társasági adórendszerből álló referenciarendszer

- (231) Általános szabályként elmondható, hogy a szelektivitási elemzés alkalmazásában a referenciarendszer egy következetes szabály együttesből áll, amely objektív kritériumok alapján a céljai által meghatározott hatálya alá tartozó összes vállalkozásra vonatkozik.
- (232) A jelen ügyben a Bizottság az általános holland társasági nyereségadó rendszert tekinti referenciarendszernek, amelynek célja, hogy megadóztassa a Hollandiában adóköteles összes vállalat nyereségét ⁽⁹⁹⁾. A Hollandiában bejegyzett vállalatok belföldi illetőségű adóalanyok ⁽¹⁰⁰⁾; világszerte realizált nyereségük után társasági nyereségadó fizetésre kötelezettek ⁽¹⁰¹⁾. A nem Hollandiában bejegyzett vállalatok (külföldi illetőségű vállalatok) a holland

⁽⁹⁵⁾ 730/79 sz. ügy *Phillip Morris* ECLI:EU:C:1980:209, 11. pont. T-298/97, T-312/97 stb. egyesített ügyek. *Alzetta* ECLI:EU:T:2000:151, 80. pont.

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

⁽⁹⁷⁾ C-78/08–C-80/08 sz. egyesített ügyek, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417.

⁽⁹⁸⁾ C-78/08–C-80/08 sz. egyesített ügyek, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417, 65. pont.

⁽⁹⁹⁾ Lásd még a C-78/08–C-80/08 sz. egyesített ügyeket, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2009:417, 50. pont.

⁽¹⁰⁰⁾ Az 1969. társasági adótörvény 2. cikke.

⁽¹⁰¹⁾ A társasági adótörvény szerinti egységes kulcs 25 %. Kettő adóköteles jövedelmi sáv létezik. Legfeljebb 200 000 euro adóköteles nyereség után alacsonyabb, 20 %-os kulcs alkalmazandó.

forrásból származó nyereségük után kötelezettek adófizetésre ⁽¹⁰²⁾. Azt, hogy egy vállalat adózási szempontból holland illetőségűnek tekintendő-e a tényszerű körülmények alapján kell megállapítani. E vizsgálat szempontjából fontos tényező a tényleges ügyvitel helye és a központi iroda székhelye. A társasági adótörvény értelmében a holland törvények szerint bejegyzett összes vállalat holland illetőségűnek tekintendő ⁽¹⁰³⁾.

- (233) A 2001. évi jövedelemadóról szóló törvény (*Wet inkomstenbelasting 2001*) 3.25. cikke értelmében, amely az 1969. évi társasági adótörvény 8. cikkén keresztül a társasági adóalanyokra is vonatkozik, az éves adóköteles nyereséget az eredményes üzleti gyakorlat elvei alapján és következetes módon, a valószínű eredménytől függetlenül kell meghatározni ⁽¹⁰⁴⁾. Az eredményes üzleti gyakorlat alapján például kedvezmény adható nem realizált veszteségekre, miközben a még nem realizált nyereséget figyelmen kívül lehet hagyni.
- (234) Általában az adóköteles nyereség megfelel a vállalat eredménykimutatásában szereplő számviteli eredménnyel. Azonban speciális adórendelkezések, például alkalmazandó adóössztönzők, részesedések utáni mentesség, a nem szokásos piaci áron végrehajtott ügyletek adóeredményének korrekciója, valamint az adó- és számviteli törvények értelmében vett különböző értékcsökkentési szabályok alapján ⁽¹⁰⁵⁾ helyesbítések tehetők.
- (235) Míg az adóköteles nyereség megállapítása a piacon üzletet bonyolító nem integrált/hazai önálló vállalkozások esetében meglehetősen magától értetődő, mivel az a versenypiacon realizált bevételek és költségek különbsége, addig az adóköteles nyereség megállapítása egy olyan integrált vállalatcsoport esetében, mint a Starbucks, közvetett adatokat kell használni. Az önálló, nem integrált vállalatok a holland társasági nyereségadó alá tartozó adóalap megállapításához kiindulási pontként számviteli nyereségüket használhatják, mivel az a nyereség függ az igénybe vett anyagok és szolgáltatások piac által diktált árártól és a vállalat által eladott termékektől és szolgáltatásoktól. Ezzel szemben egy integrált vállalat, amely az azonos vállalatcsoportba tartozó vállalatokkal bonyolít üzletet, először meg kell, hogy becsülje e csoporton belüli ügyletekre alkalmazott árakat azok adóköteles nyereségének megállapításához, amely becslést ugyanaz a vállalat készíti, amely a csoportot irányítja, ahelyett, hogy azt a piac szabná meg.
- (236) Azonban a nem integrált vállalatok, vagyis vállalatcsoportokhoz nem tartozó és ezért „önálló”, valamint az integrált, vagyis egy vállalatcsoportokhoz tartozó vállalatok adóköteles nyeresége megállapításának e különbsége nincs hatással a holland társasági nyereségadó rendszer azon célkitűzésére, hogy a Hollandiában adóköteles összes vállalat nyereségét megadóztassa függetlenül attól, hogy azok integráltak-e vagy sem. Mivel az általános holland társasági nyereségadó-rendszer az összes hollandiai illetőségű vállalat nyereségét azonos módon adóztatja meg, tehát nem tesz különbséget a csoport és a független vállalatok között, mindkét vállalat típus, figyelemmel a szóban forgó rendszer lényeges célkitűzéseire, összehasonlítható tényszerű és jogi helyzetben lévőnek tekintendő ⁽¹⁰⁶⁾. Valójában mivel az SMBV APA célja az SMBV adóalapjának megállapítása társasági nyereségadó kiszabása céljából a szóban forgó rendszer keretében, az általános holland társasági nyereségadó-rendszer jelenti azt a referencia-rendszert, amellyel szemben az APA-t meg kell vizsgálni annak megállapításához, hogy a Starbucksnak származott-e haszna a megkülönböztető előnyből. Ennek megfelelően az adóköteles nyereség szükségszerű megállapításának módja integrált és nem integrált vállalatok esetében nem releváns a jelen esetben a referencia-rendszer megállapítása szempontjából a szelektivitás elemzéséhez.
- (237) Ezt megerősíti a társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdése, valamint az OECD szokásos piaci ár elvét a holland adótörvénybe átültető rendelet is. Bevezetőjében a rendelet a következőket szögezi le: „Hollandia szokásos piaci ár elvére vonatkozó politikája a nemzetközi adótörvények terén az, hogy mivel ez az elv beépült a nyereségnek a 2001. évi nyereségadó törvény 3.8. szakaszában rögzített széles körű meghatározásába, a holland

⁽¹⁰²⁾ Az 1969. évi társasági adótörvény 3. cikke és az 1969. évi társasági adótörvény III. fejezete, amelyek értelmében a külföldi illetőségű vállalatok a következők után kötelesek adót fizetni: (1) hollandiai állandó telephely vagy állandó képviselő gazdasági tevékenységéből származó bevételek, (2) Hollandiában lévő ingatlanból származó bevétel vagy tőkenyereség, (3) Hollandiában vagy a kontinentális talpazat holland részén található természeti erőforrások feltárásához vagy kiaknázásához kapcsolódó jogokból származó bevételek és tőkenyereség, (4) belföldi illetőségű gazdálkodó igazgatásából származó díjazás, (5) valamely Hollandiai vezetőségű vállalkozás nyereségéhez fűződő jogok (körvények és részvények kivételével) és (6) jelentős részesedéshez kapcsolódó követelésekből származó bevételek és tőkenyereség.

⁽¹⁰³⁾ Az 1969. társasági adótörvény 2. cikke 4. bekezdése.

⁽¹⁰⁴⁾ Az eredeti holland szöveg így szól: „De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.”

⁽¹⁰⁵⁾ Az 1969. társasági adótörvény II. és III. fejezete.

⁽¹⁰⁶⁾ Általában a közvetlen társasági adófizetési kötelezettség szempontjából az összes bevétellel rendelkező vállalkozás hasonló tényszerű és jogi helyzetben lévőnek tekintendő.

adórendszernek részét képezi.” A 2001. évi jövedelemadóról szóló törvény így szól: „[a]z üzleti vállalkozásból származó nyereség annak az összesített előnynek az összege, amely bármilyen címen vagy bármilyen formában az üzleti vállalkozásból származik”. Ezért a rendelet, azáltal, hogy hivatkozik a 2001. évi jövedelemadóról szóló törvény 3.8. cikkére, valamint a jövedelem és nyereség fogalmával, amely szerint az „bármilyen címen vagy bármilyen formában az üzleti vállalkozásból származik” nem tesz különbséget a csoportvállalat és az önálló vállalat jövedelme és nyeresége között.

- (238) Hollandia és a Starbucks álláspontja szerint a Bizottság, a *Groepsrentebox* ⁽¹⁰⁷⁾ ügyben hozott ítéletében korábban már határozott arról, hogy a csoportok és a független vállalatok nem tartoznak ugyanazon referenciarendszer alá ⁽¹⁰⁸⁾. Ezáltal látszólag az sugallja, hogy a szelektivitás megvizsgálásához szükséges referenciarendszer csak olyan vállalatokat tartalmazhat, amelyek transzferárazási szabályok alá tartoznak, vagyis csoportvállalatok.
- (239) A Bizottság utal arra, hogy nem köti őt a döntéshozatali gyakorlat. Minden lehetséges támogatási intézkedést saját érdemei alapján kell megvizsgálni a Szerződés 107. cikk (1) bekezdésének objektív kritériumai értelmében, hogy még ha létezik is egy ellentétes döntéshozatali gyakorlat, az ne tudja befolyásolni a jelen határozat megállapításait ⁽¹⁰⁹⁾.
- (240) Mindenesetre szemben azzal, amit Hollandia és a Starbucks állítanak, a *Groepsrentebox* ítélet nem erősíti meg, hogy azokban az esetekben, ahol adóintézkedést tettek egy integrált vállalat javára, a referenciarendszernek feltétlenül ezekre a vállalat típusokra kell korlátozódnia. Ráadásul a *Groepsrentebox* határozat alapját képező adóintézkedés célja nem összehasonlítható a jelen üggyel, és ezért Hollandia és a Starbucks által ebből az ítéletből levont következtetés nem alkalmazható a jelen ügyre.
- (241) A *Groepsrentebox* rendszert a holland hatóságok akkoriban azért alakították ki, hogy csökkentsék az adóügyi megítélésben való különbségtételt a csoportkapcsolaton belül a saját tőke és az idegen tőke biztosítása között, és mint ilyen, csökkentsék a csoportfinanszírozás e két formája közötti arbitrázst ⁽¹¹⁰⁾. A Bizottság végső határozatában megállapította, hogy figyelemmel az intézkedés céljára, amely az adóügyi megítélésben való különbségtétel csökkentése volt a csoportkapcsolaton belül a saját tőke és az idegen tőke biztosítása között, és mint ilyen, csökkentsék a csoportfinanszírozás e két formája közötti arbitrázst, „csak a csoporthoz tartozó vállalkozások [nem pedig önállóan működő vállalkozások] találják szemben magukat a csoportjukon belül a saját tőke és a kölcsöntőke közötti arbitrázssal” ⁽¹¹¹⁾. Tekintettel erre a megállapításra, valamint a rendszer céljára, ami „a tőkebevonáson és a kölcsönön keresztül történő finanszírozás közötti arbitrázsra való ösztönzés csökkentése és az adósemmegesség biztosítása volt” ⁽¹¹²⁾, a Bizottság abban az ügyben úgy ítélte meg, hogy a referenciarendszernek csak azokat a vállalkozásokra kell kiterjednie, amelyek a társasági adó hatálya alá tartoznak, és csoporton belüli ügyleteket bonyolítanak ⁽¹¹³⁾.
- (242) Ezzel szemben az SMBV APA célja az SMBV adóalapjának megállapítása az ezen összeg után fizetendő holland társasági nyereségadó kiszabása céljából. Először, miközben vitatható, hogy a *Groepsrentebox* ítélet alapjául szolgáló cél csak csoportkapcsolatok esetében érvényes (például az a tény, hogy önállóan működő vállalatok nem találják szemben magukat a két finanszírozási forma közötti arbitrázssal), az adóalap kiszámítása az éves társasági adófizetési kötelezettség kiszámításához ugyanolyan releváns és alkalmazandó valamely csoport részét képező és az önállóan működő gazdálkodók esetében is.
- (243) Másodszor, miközben igaz az, hogy az SMBV a csoport más tagjainak szolgáltatásokat nyújt és így a csoport összefüggésében működik, az általa végzett ügyleteket a csoport összefüggésén kívül is el lehetne végezni. Az SMBV egy kávépörkölő és forgalmazó vállalat. Ahogy azt a Starbucks által benyújtott szerződések igazolják, a Starbucks csoport egyéb vállalatai ezt a funkciót harmadik felekhez szervezik ki ⁽¹¹⁴⁾. Ráadásul a versenytársak MIT kérésre adott válaszaival tovább igazolják, hogy a pörkölés nem a csoporthoz tartozó vállalatokhoz van kiszerezve ⁽¹¹⁵⁾. Így tehát az SMBV tevékenységét független vállalatok is elvégezhetik, és nem csak egy tisztán vállalaton belüli felállásban ⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹⁰⁷⁾ 2009/809/EK ítélet.

⁽¹⁰⁸⁾ Az SMBV észrevételei az eljárás megindításáról szóló határozatra, 2.20. bekezdés.

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

⁽¹¹⁰⁾ A rendszer előírta, hogy vállalatcsoporton belüli finanszírozási ügyletek esetében a csoportkölcsönök után kapott, illetve fizetett kamatok pozitív egyenlege az akkor érvényes 25,5 %-os standard társasági adókulcs helyett 5 %-os „csoport adókulccsal” adózzon.

⁽¹¹¹⁾ *Groepsrentebox* ítélet, 85. preambulumbekkezdés

⁽¹¹²⁾ *Groepsrentebox* ítélet, 101. preambulumbekkezdés

⁽¹¹³⁾ *Groepsrentebox* ítélet, 107. preambulumbekkezdés

⁽¹¹⁴⁾ Lásd 148 – 150. preambulumbekkezdéseket.

⁽¹¹⁵⁾ Vö. Melitta válaszaival a 207 – 209. preambulumbekkezdésekben.

⁽¹¹⁶⁾ Megjegyzendő azonban, hogy még ha az SMBV részt is venne finanszírozási ügyletekben, figyelemmel egyrészt a csoport adózási rendszer eltérő céljára, másrészt pedig az SMBV adóalapjának megállapítására, a Bizottság nem tekintené alkalmazandónak a *Groepsrentebox* ítéletet.

- (244) A Bizottság ezért azt állapítja meg, hogy a referenciarendszer, amellyel szemben az SMBV APA-t meg kell vizsgálni, az általános holland társasági adórendszer az általános társasági nyereségadóra vonatkozó szabályok (társasági adótörvény) formájában. Nevezetesen ez a referenciarendszer egy következetes szabályrendszerből áll, amely a nyereség megadóztatásának objektív kritériumai alapján egyformán vonatkozik az önállóan működő vállalatokra – ahol az adóköteles nyereség megállapítása rendszerint egybeesik a számviteli nyereséggel (az adótörvény alapján történő bizonyos helyesbítések függvényében) –, valamint a csoportvállalatokra – amelyek nyereségük felosztásához transzferárakat használnak. Figyelemmel e rendszer lényeges célkitűzéseire, mindkét vállalat típus – nem integrált és integrált vállalatok – hasonló tényszerű és jogi helyzetben lévőknek tekintendő.

9.2.1.2. A társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdése és a rendelet nem képeznek megfelelő referenciarendszert

- (245) Hollandia véleménye szerint referenciarendszernek a rendeletet kellene tekinteni, következésképpen pedig az SMBV-t csak a rendelet hatálya alá tartozó csoportvállalatokkal lehetne azonos tényszerű és jogi helyzetben lévőknek tekinteni ⁽¹¹⁷⁾. Eszerint a szelektivitás meglétéhez bizonyítani kellene, hogy az SMBV a csoportba tartozó és a rendelet hatálya alá tartozó többi hollandiai illetőségű gazdálkodóhoz képest eltérő bánásmódban részesült.
- (246) A Bizottság nem fogadja el ezt az érvelést.
- (247) A 236. preambulumbekkezdésben kifejtettek szerint a holland társasági adórendszer célja megadóztatni minden, a holland adójogrendszer alá tartozó vállalat nyereségét, függetlenül attól, hogy azok integrált vagy nem integrált vállalatok-e. A 232. preambulumbekkezdésben kifejtettek szerint a holland társasági nyereségadót a Hollandiában belföldi illetőségű vállalatok világszerte realizált nyereségére szabják ki (kivéve, ha adóügyi megállapodás van érvényben), míg a nem belföldi illetőségű vállalatok, ideértve a nemzetközi vállalatok holland fióktelepét is, kizárólag a konkrét hollandiai eredetű bevételeik alapján adóznak.
- (248) Figyelembe véve, ahogy azt Hollandia is teszi, hogy a referenciarendszer csak csoportvállalkozásokat foglal magában, mivel nyereségük felosztása során csak nekik kell visszatérniük a szokásos piaci ár elvére a társasági adótörvény 8b. cikkében és a rendeletben előírtak szerint, a vállalatok között mesterségesen tesz különbséget azok vállalati felépítésük alapján azon adóköteles nyereségük meghatározása céljából, amelyet az általános holland társasági adórendszer nem ismer el az adójogrendszere alá tartozó vállalatok nyereségének megadóztatásakor. A rendelet szándéka valójában pontosan annak biztosítása volt, hogy a csoportvállalatok és az önállóan működő vállalatok az általános holland társasági adórendszer keretében hasonló megítélés alá essenek, és a tevékenységükből származó nyereségük után adózzanak, függetlenül attól, hogy e tevékenységüket csoporton belüli kapcsolatokon keresztül vagy azon kívül bonyolítják-e.
- (249) A Bizottság álláspontja szerint a rendeletnek a célja nem az, és nem is lehet az, hogy külön szabályokat alkosson a kapcsolt vállalatok számára, hanem az, hogy tisztázza a szokásos piaci ár elvének alkalmazását a társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdése értelmében figyelemmel az OECD TÁ irányelvekre, tekintettel arra, hogy a rendelet kifejezett célja, ahogy azt Hollandia is elismeri, „megoldást nyújtani azokra a szempontokra, amelyeket az OECD TÁ irányelvek értelmezés céljából nyitva hagynak, vagy amelyek pontatlanok”. A rendeletben lefektetett szabályok célja ezért az, hogy összhangba hozza a kapcsolt vállalatok adóügyi megítélését a független vállalatok adóügyi megítélésével annyiban, hogy a kapcsolt felek közötti ügyleteket szokásos piaci áron kell árazni, és ezért azoknak a független felek közötti helyzetet kell tükrözniük a nyereségük utáni társasági adó kiszabása céljából.
- (250) Mindenesetre a Bizottság megállapítja, hogy ha elfogadná Hollandia és a Starbucks érvelését, hogy a rendelet igenis külön szabályokat hoz létre az integrált vállalatokra, e külön szabályok megléte önmagában a szelektivitás megállapításához vezethetne. Adóügyi esetekben akkor beszélünk szelektivitásról, amikor egy tagállam egy olyan általános szabály alól mentesít egy vállalkozást (vállalkozások egy bizonyos kategóriáját), amely az összes összehasonlítható tényszerű és jogi helyzetben lévő vállalkozásra vonatkozik. Ez akkor is létezik, ha egy olyan speciális rendszert alakítanak ki, amely eltér attól az általános szabálytól bizonyos, de nem az összes összehasonlítható tényszerű és jogi helyzetben lévő vállalkozás javára. Így tehát, figyelemmel arra, hogy a Bizottság megállapítása szerint az integrált és nem integrált vállalatok azonos tényszerű és jogi helyzetben vannak a holland társasági nyereségadó kiszabása tekintetében, egy olyan, kizárólag az integrált vállalatokra vonatkozó külön rendszer létrehozása, amely eltér az általános holland társasági adószabályoktól, önmagában szelektív, így minden e rendszer alapján nyújtott előny is szelektív.

⁽¹¹⁷⁾ Hollandia észrevételei az eljárás megindításáról szóló határozatra, 3.2. bekezdés

- (251) A Bizottság ezért azt állapítja meg, hogy a jelen ügyben a referenciarendszer, amellyel szemben az SMBV APA-t meg kell vizsgálni, az általános holland társasági adórendszer, függetlenül attól, hogy e rendszer értelmében a társasági nyereségadó csoport- vagy önállóan működő vállalatokra szabják-e ki.

9.2.2. Az általános holland társasági adórendszertől való eltéréstől eredő megkülönböztető előny

- (252) Miután megállapításra került, hogy az általános holland társasági adórendszer jelenti azt a referenciarendszert, amellyel szemben az SMBV APA-t vizsgálni kell, fontos megállapítani, hogy, ez az APA eltérést jelent-e a referenciarendszertől, ami a hasonló tényszerű és jogi helyzetben lévő vállalatok nem egyenlő megítéléséhez vezet.
- (253) A szelektivitási elemzés e második lépésével kapcsolatban, annak vizsgálata, hogy egy adóintézkedés a referenciarendszertől való eltérést jelent-e, általában egybeesik a kedvezményezettnek a szóban forgó intézkedés értelmében biztosított előny meghatározásával. Valójában amikor egy adóintézkedés a referencia rendszer értelmében egyébként magasabb adókulcs alá tartozó kedvezményezett adófizetési kötelezettségének indokolatlan csökkenését eredményezi, ez a csökkenés jeleneti az adóintézkedés által biztosított előnyt is és a referenciarendszertől való eltérést is.
- (254) A Bíróság álláspontja szerint a rendszerrel szemben egy egyedi támogatási intézkedés esetében „a gazdasági előny azonosítása elvben elegendő azon feltevés alátámasztására, hogy az szelektív”⁽¹¹⁸⁾. A jelen ügyben az egyedi támogatási intézkedés, amely előnyt biztosított az SMBV számára, az SMBV APA, amely jóváhagyja a Starbucks csoporton belül ellátott funkciókból származó Hollandiában adóköteles nyereség meghatározásának módját, amely később az általános holland társasági adórendszer keretében adózik.

9.2.3. A szokásos piaci ár elvétől való eltéréstől eredő megkülönböztető előny

- (255) Elvben egy APA funkciója, hogy előre megállapítsa a rendes adórendszer alkalmazását egy meghatározott esetre, figyelemmel az adott ügy sajátos tényeire és körülményeire, egy meghatározott időszak alatt, és feltéve, hogy az APA alkalmazását illetően nincs lényeges változás az adott tényekben és körülményekben. Amikor egy APA egy olyan vizsgálati módszeren alapul, amely indoklás nélkül eltér attól, amely a rendes adórendszer szokásos alkalmazásából eredne, a szóban forgó APA úgy tekintendő, hogy kedvezményezettjét megkülönböztető előnyhöz juttatja, amennyiben ez a megkülönböztető megítélés az adott kedvezményezett adófizetési kötelezettségének csökkentését eredményezi az érintett tagállamban a hasonló jogi és tényszerű helyzetben lévő vállalatokhoz képest.
- (256) A Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerinti előny minden olyan gazdasági előny, amelyet egy vállalkozás szokásos piaci körülmények között, vagyis az állami beavatkozás hiányában nem szerzett volna meg⁽¹¹⁹⁾. Így tehát, amikor egy vállalkozás pénzügyi helyzete állami beavatkozás hatására javul, előnyről beszélünk. Ilyen javulás kimutatható a vállalkozás kifogásolt intézkedés eredményeképp előállt pénzügyi helyzetének az adott vállalkozás azon pénzügyi helyzetével való összehasonlításával, amelyben az intézkedés nélkül lenne⁽¹²⁰⁾. Egy előny állhat a pozitív gazdasági előny nyújtásából és egy vállalkozás költségvetésében rendszerint szereplő kiadások csökkentéséből egyaránt⁽¹²¹⁾.
- (257) A 42. és azt követő preambulumbekkezdésekben kifejtettek szerint az SMBV APA megkötésével Hollandia elfogadott egy módszert az SMBV Hollandiában adóköteles nyereségének meghatározására, ahogy azt a Starbucks adótanácsadója a transzferárazási jelentésben javasolta, amely lehetővé teszi az SMBV számára, hogy hollandiai társasági nyereségadóját éves alapon határozza meg az APA érvényessége alatt. Konkrétan, az SMBV APA által jóváhagyott transzferárazási jelentés a nem integrált független vállalatok esetében meglévő piac által diktált ügyletek hiányában meghatározza a Starbucks csoport e vállalatának a Starbucks csoport egyéb vállalataival kötött ügyleteiből származó nyereségének e vállalatra történő felosztását.

⁽¹¹⁸⁾ C-15/14 P sz. ügy, Bizottság kontra MOL ECLI:EU:C:2015:362, 60. pont; Lásd még T-385/12 sz. ügy, Orange kontra Bizottság ECLI:EU:T:2015:117.

⁽¹¹⁹⁾ C-39/94 sz. ügy, SFEI és társai ECLI:EU:C:1996:285, 60. pont; C-342/96 sz. ügy, Spanyolország kontra Bizottság ECLI:EU:C:1999:210, 41. pont.

⁽¹²⁰⁾ 173/73 sz. ügy, Olaszország kontra Bizottság ECLI:EU:C:1974:71, 13. pont.

⁽¹²¹⁾ Lásd például, C-387/92 sz. ügy, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100.

- (258) A Bíróság már megállapította, hogy az adóalap olyan adóintézkedésből eredő csökkentése, amely lehetővé teszi az adóalany számára, hogy olyan transzferákat alkalmazzon a csoporton belüli ügyletekben, amelyek nem hasonlítanak azokra az árakra, amelyeket a szabad verseny feltételei mellett összehasonlítható szokásos piaci feltételek között tárgyaló független vállalatok között számítanának fel, megkülönböztető előnyhöz juttatja az érintett adóalanyt azáltal, hogy a rendes adórendszer alatti adófizetési kötelezettsége csökken azokhoz a független vállalatokhoz képest, amelyek adóalapjukat a számviteli nyereségük alapján állapítják meg ⁽¹²²⁾.
- (259) A belgiumi koordinációs központok adózási rendszerére vonatkozó ítéletében ⁽¹²³⁾ a Bíróság megvizsgálta a Bizottság egyik határozatának kifogásolását, amely többek között megállapította, hogy az adóköteles jövedelem e rendszer értelmében történő megállapítása az érintett központokat megkülönböztető előnyhöz juttatta ⁽¹²⁴⁾. E rendszer értelmében az adóköteles nyereséget a személyi jellegű kiadásokkal és pénzügyi ráfordításokkal csökkentett működési költségek és ráfordítások teljes összege százalékában kifejezett átalányösszegben határozták meg. A Bíróság álláspontja szerint, „annak eldöntésére, hogy az adóköteles jövedelem megállapításának egyik módja, mint például a koordinációs központok adózási rendszere értelmében lefektetett módja, előnyhöz juttatja-e őket, szükséges, [...], összehasonlítani a szóban forgó rendszert a rendes adórendszerrel a tevékenységét a szabad verseny feltételei mellett folytató vállalkozások nyereségei és kiadásai közötti különbsége alapján.” Ezután a Bíróság megállapította, hogy „a [személyi jellegű kiadásoknak és a pénzügyi ráfordításoknak] a központok adóköteles bevételeinek meghatározását szolgáló kiadásokból való kizárásának, az a hatása, hogy a transzferák nem hasonlítanak azokra az árakra, amelyeket szabad verseny feltételei mellett számítanának fel”, amiről a Bíróság kimondta, hogy „a koordinációs központokat előnyhöz [juttatja]” ⁽¹²⁵⁾.
- (260) A Bíróság ezért elfogadta, hogy az az adóintézkedés, amelynek eredményeképp egy csoportvállalat olyan transzferákat számít fel, amelyek nem tükrözik azokat az árakat, amelyeket szabad versenyfeltételek mellett számítanának fel, vagyis, az összehasonlítható szokásos piaci körülmények között tárgyaló független vállalkozások által kialakított árakat, a szóban forgó csoportvállalatot előnyhöz juttatja, amennyiben az az adóalapjának és ezáltal a rendes társasági adórendszer alatti adófizetési kötelezettségének csökkenését eredményezi.
- (261) Azt az elvet, miszerint a csoporton belüli vállalatok közötti ügyleteket úgy kell díjazni, mintha azokban összehasonlítható, szokásos piaci feltételek között tárgyaló független vállalatok állapodtak volna meg, rendszerint a „szokásos piaci ár elvének” nevezzük. A belga koordinációs központokra vonatkozó ítéletében a Bíróság vizonyítási alapként jóváhagyta a szokásos piaci ár elvét annak megállapítására, hogy egy csoportvállalat a Szerződés 107. cikke (1) bekezdése alkalmazásában előnyhöz jut-e olyan adóintézkedés eredményeképp, amely meghatározza transzferázását és ezen keresztül az adóalapját.
- (262) A szokásos piaci ár elvének célja biztosítani, hogy a csoportvállalatok közötti ügyleteket adóügyi szempontból azon nyereség összege alapján kezeljék, amely akkor keletkezett volna, ha ugyanezeket az ügyleteket független vállalatok hajtották volna végre. Egyébként a csoportvállalatok adóköteles nyereségük megállapításakor előnyhöz jutnának a rendes társasági adórendszer keretében a független vállalatok számára nem elérhető kedvező elbánás révén, ami a tényszerűen és jogilag hasonló helyzetben lévő vállalatok nem egyenlő megítéléséhez vezet figyelemmel ennek a rendszernek a céljára, ami az, hogy az adójogrendszere alá tartozó összes vállalat nyereségét megadóztassa.
- (263) Ezért a Bizottság arra irányuló vizsgálatának, hogy Hollandia nyújtott-e megkülönböztető előnyt az SMBV-nek, ki kell térnie annak ellenőrzésére, hogy a holland adóhatóság által az APA megkötésével az SMBV Hollandiában adóköteles nyereségének megállapítására elfogadott módszer eltér-e attól a módszertől, amely egy piaci alapú eredmény megbízható közelítését adja, így tehát eltér-e a szokásos piaci ár elvétől. Amennyiben a Hollandia által az SMBV APA-val elfogadott módszer eredménye az SMBV általános holland társasági adórendszer alatti adófizetési kötelezettségének a csökkentése azon nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek adóköteles nyereségét a piac határozza meg, a szóban forgó APA megállapodás úgy tekintendő, hogy az a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett megkülönböztető előnyhöz juttatta az SMBV-t.

⁽¹²²⁾ C-182/03 és C-217/03 sz. egyesített ügyek, *Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság*, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹²³⁾ C-182/03 és C-217/03 sz. egyesített ügyek, *Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság*, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹²⁴⁾ A Bizottság 2003/757/EK határozata (2003. február 17.) a belgiumi székhelyű koordinációs központoknak nyújtott támogatási programról, HL L 282., 2003.10.30., 25. o.

⁽¹²⁵⁾ C-182/03 és C-217/03 sz. egyesített ügyek, *Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság*, ECLI:EU:C:2006:416, 96. és 97. pont.

- (264) A szokásos piaci ár elve ezért szükségszerűen részét képezi a Bizottság Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében a csoportvállalatoknak nyújtott adóintézkedésekre irányuló vizsgálatának attól függetlenül, hogy a tagállam ezt az elvet beépítette-e a nemzeti jogrendszerébe. Ezért tehát azt kell megállapítani, hogy egy csoportvállalat adóköteles nyeresége társasági adózási célból olyan módszertan alapján lett-e megállapítva, amely közelíti a piaci feltételeket úgy, hogy a szóban forgó vállalat az általános társasági nyereségadó-rendszer értelmében ne részesüljön kedvezőbb megítélésben azokhoz a nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek adóköteles nyereségét a piac határozza meg. Ezért kétségek elkerülése érdekében az a szokásos piaci ár elve, amelyet a Bizottság állami támogatásokra irányuló vizsgálataiban használ, nem azonos az OECD Modellegyezményének 9. cikkéből eredő elvvel, amely egy nem kötelező eszköz, azonban a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozó egyenlő adóügyi megítélés általános elve, amely köti a tagállamokat, és amelynek hatásköréből a nemzeti adószabályok nincsenek kizárva ⁽¹²⁶⁾.
- (265) Következésképpen válaszul Hollandia érvelésére, hogy a Bizottság, e vizsgálat elvégzésekor a nemzeti jogára vonatkozó értelmezésében kicseréli a nemzeti adóhatóságot ⁽¹²⁷⁾, a Bizottság emlékeztet arra, hogy nem azt vizsgálja, hogy az SMBV APA megfelel-e a társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdésében, illetve a rendeletben lefektetett szokásos piaci ár elvének, hanem azt, hogy a holland adóhatóság a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett megkülönböztető előnyhöz juttatta-e az SMBV-t egy olyan APA megkötésével, amely olyan nyereségfelosztást engedélyez, amely eltér annak a nyereségnek az összegétől, amelyet az általános holland társasági adórendszer értelmében megadótatnának, ha ugyanezeket az ügyleteket összehasonlítható, szokásos piaci feltételek között tárgyaló független vállalatok hajtották volna végre.
- (266) Válaszul a Hollandia és a Starbucks által hivatkozott évrre, miszerint mivel a transzferárazás nem egzakt tudomány, a Bizottságnak az SMBV APA-ban meghatározott transzferárazásra vonatkozó vizsgálatának szükség-szerűen korlátozottnak kellene lennie ⁽¹²⁸⁾, a Bizottság emlékeztet, hogy a transzferárazás közelítő komponensét annak céljára figyelemmel kell vizsgálni. Miközben a 2010. évi OECD TÁ irányelvek annak 1.13. bekezdésében valóban elismerik, hogy a transzferárazás nem egy egzakt tudomány ugyanez a bekezdés kifejti, hogy „[n]em szabad szem előtt tévesztetni, hogy a cél mindig a szokásos piaci profit megbízható adatokon alapuló, elfogadható becslült értékének meghatározása”. Az OECD TÁ irányelvek célja kidolgozni az adóhatóságok és a multinacionális vállalkozások érdekében a kapcsolt vállalkozások közötti határon átnyúló ügyletek szokásos piaci ár elvét követő árai adózási célú megbecslésének legalkalmasabb módját. E cél szem előtt tartása lehetetlen volna, ha a transzferárazási gyakorlat megközelítő jellegét lehetne használni arra, hogy figyelmen kívül hagyják az irányelvek által képviselt megfelelő transzferárazási módszerekre vonatkozó konszenzust. A szokásos piaci ár elvének megközelítő jellegére ezért nem lehet hivatkozni egy olyan transzferárazási elemzés indoklására, amely vagy módszertanilag következetlen, vagy az összehasonlítható vállalatok nem megfelelő kiválasztásán alapul.
- (267) Összefoglalásképpen tehát, amennyiben kimutatható, hogy a holland adóhatóság által az SMBV APA megkötésével az SMBV Hollandiában adóköteles nyereségének megállapítására elfogadott módszer eltér attól a módszertől, amely egy piaci alapú eredmény megbízható közelítését adja, és így eltér a szokásos piaci ár elvétől, a szóban forgó APA-ról bebizonyosodik, hogy az a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett megkülönböztető előnyhöz juttatta az SMBV-t, amennyiben az az SMBV általános holland társasági adórendszer alatti adófizetési kötelezettségének csökkentését eredményezi azon nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek adóalapját a piaci feltételek mellett realizált nyereségük alapján határozzák meg.

9.2.3.1. Az SMBV APA alapjául szolgáló módszertani választások, paraméterek és helyesbítések

- (268) Az SMBV APA egy olyan nyereségfelosztást fogad el az SMBV felé a Starbucks csoporton belül, amely egy a Starbucks csoport adótanácsadója által készített transzferárazási jelentésen alapul, és amely kiszámolja az SMBV által ellátott funkcióért (pörkölés/termelés) járó díjazást.

⁽¹²⁶⁾ C-182/03 és C-217/03 sz. egyesített ügyek, *Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság*, ECLI:EU:C:2006:416, 81. pont.

⁽¹²⁷⁾ Lásd 186. preambulumbekendést.

⁽¹²⁸⁾ Lásd 162. és 191. preambulumbekendést.

- (269) Az SMBV-nek járó díjazás kiszámításakor az adótanácsadó a transzferárazási jelentésben egymást követő módszertani választásokból indul ki:
- i) az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer választása az adóköteles nyereség megállapítására,
 - ii) a működési költségek kiadások nyereségszint mutatóként való választása az üzleti nettó nyereségen alapuló módszerben való alkalmazás céljából ⁽¹²⁹⁾; és
 - iii) forgótőke helyesbítés alkalmazása az SMBV és az összehasonlítható vállalatok közötti különbségek kiszűrésére a szokásos piaci árrés megbecsléséhez ⁽¹³⁰⁾.
- (270) A transzferárazási jelentés az SMBV által ellátott pörkölési funkcióért annak működési költségei [9-12] %-ával megegyező díjazást állapít meg, amelyet a holland adóhatóság az SMBV APA-ban szokásos piaci áron alapuló díjazásként fogadott el. A holland adóhatóság továbbá az SMBV APA-ban elfogadja, hogy az SMBV által e díjazás felett realizált összes nyereséget az Alki LP számára jogdíjként fizeti ki.
- (271) A következő szakaszokban a Bizottság kifejti, hogy álláspontja szerint a holland adóhatóság miért nem fogadhatta volna el az SMBV APA-ban a transzferárazási jelentés alapjául szolgáló több módszertani választást, mivel azok elfogadása az SMBV számára olyan adóköteles nyereséget eredményez, amely nem tekinthető egy piaci alapú eredmény megbízható közelítésének, továbbá az SMBV adófizetési kötelezettségének csökkenését eredményezi azokhoz a nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek adóköteles nyereségét a piac határozza meg.
- (272) Az első és legfontosabb, hogy a transzferárazási jelentés elmulasztja meghatározni, vagy elemezni az SMBV ellenőrzött és független ügyleteit ⁽¹³¹⁾, ami egy szükséges első lépés a kapcsolt felek között alkalmazandó kereskedelmi feltételek szokásos piaci jellegének transzferárazási célú megvizsgálásához. Konkrétabban, a transzferárazási jelentés elmulasztja megvizsgálni, hogy az SMBV által az Alki LP-nek a pörkölési szellemi tulajdonra vonatkozó licencia – amely az a csoporton belüli ügylet, amely miatt ténylegesen kérelmezték és jóváhagyták az SMBV APA-t ⁽¹³²⁾ – után fizetett jogdíj követi-e a szokásos piaci ár elvét. Amint azt a Bizottság bemutatja, a szóban forgó jogdíj szokásos piaci értékének összehasonlítható független ügyleteken alapuló transzferárazási elemzése annak megállapításához vezet, hogy az Alki LP által az SMBV számára biztosított pörkölési szellemi tulajdonra vonatkozó licencia után semmilyen jogdíj nem járhatna ⁽¹³³⁾. A transzferárazási jelentés továbbá elmulasztja megvizsgálni, hogy a nyers kávébabért az SCTC és az SMBV között felszámított ár szokásos piaci ár-e. Amint azt a Bizottság bemutatja, nem létezik piaci alapú indok ennek az árnak a 2011-től tartó jelentős növekedésére, amely az SMBV számviteli nyereségének attól az évtől kezdődő csökkenését eredményezte ⁽¹³⁴⁾.
- (273) Továbbá, és az előző preambulumbekzdés sérelme nélkül, a transzferárazási jelentés elmulasztja elemezni az ellenőrzött ügyletekben érintett összes csoportvállalkozás, különösen az Alki LP funkcióinak összetettségét, amikor elfogadta, hogy az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából az SMBV-t a „legkevésbé összetett” funkciónak, és így a „vizsgált félnek” kell tekinteni ⁽¹³⁵⁾.
- (274) Végezetül, és az előző két preambulumbekzdés sérelme nélkül, a transzferárazási jelentés hibásan azonosítja az SMBV díjazandó fő funkcióit, és helytelenül próbálja megbecsülni ezt a díjazást a működési költségek alapján ⁽¹³⁶⁾.

9.2.3.2. A transzferárazási jelentés elmulasztja megvizsgálni azt a csoporton belüli ügylet, amely miatt ténylegesen kérelmezték és jóváhagyták az SMBV APA-t.

- (275) Az SMBV APA elfogad egy adóköteles díjazást az SMBV pörkölési funkciójáért. Elfogadja továbbá, hogy az SMBV az általa e díjazás felett realizált összes nyereséget az Alki LP számára jogdíjként fizeti ki, ami Hollandiában nem adóköteles.

⁽¹²⁹⁾ Az eljárás megindításáról szóló határozat 49., 97. és 100. preambulumbekzdésében „első helyesbítésként” hivatkozott.

⁽¹³⁰⁾ Az eljárás megindításáról szóló határozat 52. preambulumbekzdésében „második helyesbítésként” hivatkozott. Míg az első két választási lehetőséggel foglalkoznak az OECD irányelvek, a forgótőke helyesbítés alkalmazására vonatkozó lehetőséget az OECD irányelvek az adótanácsadó által ebben az esetben alkalmazott formában nem tárgyalják.

⁽¹³¹⁾ Ellenőrzött ügylet az egymással szemben kapcsolt viszonyban lévő két vállalkozás közötti ügylet, míg független ügylet az egymástól független vállalkozások közötti ügylet.

⁽¹³²⁾ 9.2.3.2. szakasz.

⁽¹³³⁾ 9.2.3.3. szakasz (a) – (e) pontjai.

⁽¹³⁴⁾ 9.2.3.3. szakasz (f) pontja.

⁽¹³⁵⁾ 9.2.3.4. szakasz.

⁽¹³⁶⁾ 9.2.3.5. szakasz.

- (276) Másképp fogalmazva, az SMBV APA megkötésével a holland adóhatóság kifejezetten elfogadja, hogy az adótanácsadónak az SMBV pörkölési funkciójáért járó adóköteles díjazásának kiszámítására használt módszere közvetlenül meghatározza az SMBV által az Alki LP részére a közöttük fennálló pörkölési licencia megállapodásért fizetendő jogdíj mértékét. Azt is kifejezetten elfogadja, hogy az SMBV által Hollandiában realizált tényleges nyereség mértékét adózási szempontból csökkenti a szóban forgó jogdíjfizetés, ami a ténylegesen elkönyveltől alacsonyabb adóköteles nyereséget eredményez. Valójában ha az SMBV számviteli nyeresége magasabb, mint az SMBV APA-ban megállapított díjazás, az Alki LP-nek fizetendő jogdíj növekszik a megállapított díjazás és az SMBV számviteli nyereségének különbségével.
- (277) Ezért a jogdíj az SMBV számviteli nyeresége és az SMBV APA-ban megállapított díjazás kombinálásával meghatározott korrekciós változó. Mint ilyen, az Alki LP és az SMBV között létrejött pörkölési szellemi tulajdonra vonatkozó licencia megállapodás az az ügylet, amelyre ténylegesen kérelmezték az SMBV APA-t, és e jogdíj korrekciós változóként történő megállapításának módszertana az az ügylet, amelyet tényleges beár az SMBV APA.
- (278) Mindazonáltal az APA alapját képező transzferárazási jelentés pusztán egy díjazást javasol az SMBV számára az általa elvégzett funkció (pörkölés/termelés) elemzésével az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásával, és nem azonosítja a jogdíjfizetést a javasolt díjazás összetételének korrekciós változójaként. Következésképpen a jelentés elmulasztja meghatározni vagy elemezni, hogy az a pörkölési licencia megállapodás, amelyre a szóban forgó jogdíjat fizetik, az az ügylet, amelyet ténylegesen beárznak, és ezért elmulaszt meghatározni egy módszert annak biztosítására, hogy e jogdíj összhangban legyen a szokásos piaci ár elvével.
- (279) Egy transzferárazási gyakorlat célja azonban annak megállapítása, hogy a kapcsolt ügylet feltételei összeegyeztethetők-e a szokásos piaci ár elvével.
- (280) Az ügyletek transzferárazás céljából történő középpontba helyezését egyértelműen rögzíti a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 1.6. bekezdése, amely már a kezdetektől tisztázza, hogy „mivel a különálló entitás megközelítés az MNE csoport tagjait úgy kezeli, mintha azok független vállalkozások lennének, a figyelem középpontjába az kerül, hogy milyen az adott tagok közötti ügyletek természete, és hogy azok feltételei vajon eltérnek-e azoktól, amelyeket független felek összehasonlítható körülmények között egymás közötti ügyleteikben érvényesítettek volna. A kapcsolt és független ügyleteknek ez az „összehasonlítható elemzésnek” nevezett vizsgálata képezi a szokásos piaci ár elve alkalmazásának lényegét.”⁽¹³⁷⁾
- (281) Másképp fogalmazva, a kapcsolt és független felek közötti ügyleteket először egyértelműen azonosítani kell, mielőtt megvizsgálják azok összeegyeztethetőségét. Az ügyletek ilyen módon történő középpontba helyezését egyformán támogatja a holland adótörvény azzal, hogy nem engedélyezi azoknak a kiadásoknak a levonását, amelyek nincsenek összhangban a szokásos piaci ár elvével⁽¹³⁸⁾.
- (282) Az ellátott funkciók összehasonlítása csak abban az esetben indokolt, ha lehetetlen összehasonlítani egy adott csoporton belüli ügyletet, amelyre az APA-t kérelmezték (figyelemmel az ellátott funkciókra), egy hasonló független ügylettel. Ehhez kapcsolódóan a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 1.41. bekezdése kifejti, hogy „a keresés nagyobb számú, a hasonló funkciók betöltése alapján potenciálisan összehasonlítható ügyletekre való kiterjesztése előtt végig kell gondolni, hogy ezek az ügyletek elég megbízható módon összehasonlíthatók-e a kapcsolt ügylettel.”⁽¹³⁹⁾ Ez megmagyarázza az összehasonlítható független árak módszerének előnyben részesítését is minden egyéb transzferárazási módszerrel szemben, ahogy azt a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 2.14. bekezdése, illetve az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 2.7. bekezdése is kifejti. Mindkettő a következőt mondja ki: „Amennyiben lehetséges összehasonlítható független ügyletek felkutatása, az összehasonlítható független árak módszere a legközvetlenebb és legmegbízhatóbb módja a szokásos piaci ár alapelve alkalmazásának. Következésképpen ilyen esetekben az összehasonlítható független árak módszere előnyt élvez minden egyéb módszerrel szemben.”
- (283) Hasonlóan az 1995. évi és a 2010. évi OECD TÁ irányelvek egyaránt a hagyományos ügyleti módszereket részesítik előnyben az ügyleti nyereségen alapuló módszerekkel szemben annak megállapítása során, hogy a transzferárazás megfelel-e szokásos piaci feltételeknek⁽¹⁴⁰⁾. Az 1995. évi OECD TÁ irányelvek ráadásul árázási célból automatikusan kizárják az olyan ügyleti nyereség módszereket, mint az ügyleti nettó nyereségen alapuló

⁽¹³⁷⁾ Lásd még az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 1.6. bekezdését.

⁽¹³⁸⁾ Lásd 234. preambulumbekendést.

⁽¹³⁹⁾ Az ügyletekre való összpontosítást ismét megállapítja a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 1.33. bekezdése, amely tisztázza, hogy „a szokásos piaci ár elvének alkalmazása általában egy ellenőrzött ügylet feltételeinek és a független felek között kötött ügyletek feltételeinek összehasonlításán alapul.”

⁽¹⁴⁰⁾ Lásd 68. és 69. preambulumbekendést.

módszer, azzal, hogy a 3.50. bekezdésben kimondja: „Léteznek azonban olyan esetek, amikor a hagyományos üzleti módszerek önállóan nem alkalmazhatók megbízhatóan vagy kivételesen egyáltalán nem alkalmazhatók. Ezeket legvégső esetnek tekintjük. (...) Azonban még legvégső esetben is helytelen volna automatikusan egy üzleti nyereségmódszert alkalmazni anélkül, hogy előbb mérlegelnénk az adott módszer megbízhatóságát.”

- (284) Hollandia észrevétele, hogy adóhatóságát nem köti egy legjobb módszerre vonatkozó szabály nem mentesíti e hatóságot azon kötelezettség alól, hogy igazolja, az adóalany által választott transzferárazási mód a szokásos piaci ár megbízható közelítéséből választ eredményeket, mielőtt elfogad egy ezen a módszeren alapuló APA iránti kérelmet. Ezt a kötelezettségét még a rendelet is, amelyre Hollandia e tekintetben hivatkozik, tükrözi. Valójában a rendelet 3.1. bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a] Holland Adó- és Vámhatóságnak transzferárazási ellenőrzését mindig az adóalany általi ügylet időpontjában alkalmazott módszer szemszögéből kell elkezdenie. Ez azt jelenti, hogy az adóalanyok elvben szabadon választhatnak transzferárazási módszert, feltéve, hogy a választott módszer az adott ügylet tekintetében a szokásos piaci ár elvét követő eredményre vezet. Az adóalanyoknak igazolnia kell választását.” Másképp fogalmazva, az adóalany által javasolt módszernek kell képeznie a kiindulási pontot, amikor az adóhatóság megvizsgálja az APA iránti kérelmet. Azonban bármilyen módszert is választanak, annak biztosítani kell, hogy az adóalany ügylet tekintetében a szokásos piaci ár elvét követő eredményt, úgyhogy az adóhatóság továbbra is szabadon megkérdőjelezheti az adóalany által választott módszer megfelelőségét. Végezetül, figyelemmel arra, hogy ez a rendelkezés előírja, hogy a választott transzferárazási módszer megfelelőségét az adóalany megindokolja, és figyelemmel arra, hogy maga a rendelet is kifejezetten előnyben részesíti az összehasonlítható független árak módszerét, amennyiben rendelkezésre állnak összehasonlítható ügyletek ⁽¹⁴¹⁾, egy legjobb módszer szabály hiánya nem mentesíti az adóhatóságot az alól, hogy az APA iránti kérelem jóváhagyása előtt biztosítsa, hogy az adóalany által választott transzferárazási módszer képes piaci alapú eredmény megbízható közelítést adni a szokásos piaci ár elvével összhangban.
- (285) Ahogy az a következő szakaszban bemutatásra kerül, mivel a transzferárazási jelentés elmulasztott információt szolgáltatni az SMBV és az Alki LP között fennálló pörkölési szellemi tulajdonra vonatkozó megállapodáshoz hasonló független ügyletekről, és így mivel elmulasztotta megvizsgálni azt az egyetlen csoporton belüli ügyletet, amelyet a transzferárazási elemzés ténylegesen beárazott, a Starbucks adótanácsadója által javasolt és az SMBV APA-ban elfogadott transzferárazási módszertan nem tekinthető úgy, mint amely egy piaci alapú eredmény megbízható közelítést adja a szokásos piaci ár elvével összhangban. Valójában mivel a transzferárazási jelentés az SMBV szokásos piaci díjazását hibás kiindulási pont (pörkölési funkciója) alapján elemzi, az elemzés olyan díjazást ad, amelyet helytelenül becsülnek meg az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alapján. Transzferárazási célból inkább a független felek közötti hasonló ügyletekre vonatkozóan rendelkezésre álló információkkal való összehasonlításhoz kellett volna folyamodni, amelyek az APA iránti kérelem benyújtása idején a Starbucks birtokában voltak, és azokat a holland adóhatóságnak be kellett volna kérnie, hogy meggyőződjön arról, hogy az SMBV APA által beárazott jogdíjfizetés szokásos piaci alapú volt-e.

9.2.3.3. Az SMBV APA alapján az Alki LP felé fizetendő jogdíj árazása nem követi a szokásos piaci ár elvét.

- (286) Az a szellemi tulajdon, amely után jogdíjfizetés történik, a pörkölési know-howt és az Alki LP által az SMBV-nek licenciába adott pörkölési görbét foglalja magában. Ez a jogdíjfizetés nem kapcsolódik a Starbucks márkaértékéhez, mivel a márka használatáért az üzletek fizetnek a Starbucks Coffee BV-nek.
- (287) Az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság kétségét fejezte ki azzal kapcsolatban, hogy a jogdíjfizetés követi a szokásos piaci ár elvét ⁽¹⁴²⁾. A Bizottság különösen azt fejt ki, hogy az a tény, hogy az SMBV által az Alki LP-nek fizetendő jogdíjak függnek az SMBV APA-ban meghatározott díjazás és a jogdíjfizetést megelőző adózás előtti számviteli nyereség különbözetétől ⁽¹⁴³⁾, egy olyan helyzethez vezet, amelyben a szóban forgó jogdíjfizetést az SMBV APA szerinti nyereség többleteként számítják ki, és az nem tükrözi az adott szellemi tulajdon szokásos piaci értékét ⁽¹⁴⁴⁾. A Bizottság e tekintetben a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 6.16. bekezdésére hivatkozott, amely szerint „a jogdíj általában a jogosult termelésé, értékesítésén – vagy néhány ritka esetben – nyereségén alapuló ismétlődő fizetés.” ⁽¹⁴⁵⁾ Az SMBV APA-ban az Alki LP felé fizetendő jogdíj nem kapcsolódik az SMBV termeléséhez, forgalmához vagy nyereségéhez. A Bizottság továbbá, az eljárás megindításáról szóló határozatának 120. preambulumbekkezdésében, kétségét jelezte a jogdíjfizetés szokásos piaci mértékével kapcsolatban, figyelemmel arra, hogy a jogdíj az árazási módszerrel keresztül nem kapcsolódik a mögöttes szellemi tulajdon gazdasági értékéhez, vagyis a pörkölésre vonatkozó immateriális javak SMBV számra képviselt értékéhez.

⁽¹⁴¹⁾ Lásd 90. preambulumbekkezdést.

⁽¹⁴²⁾ Lásd különösen az eljárás megindításáról szóló határozat 120. és 122. preambulumbekkezdését.

⁽¹⁴³⁾ A 102. preambulumbekkezdésben kifejtettek szerint.

⁽¹⁴⁴⁾ Lásd az eljárás megindításáról szóló határozat 115. preambulumbekkezdését.

⁽¹⁴⁵⁾ Lásd az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 6.16. pontját, amely ugyanezt a megfontolást mutatja be.

- (288) A jogdíjfizetés értékének a piacon megfigyelt és a forgalom százalékában meghatározott jogdíjakkal való összehasonlítása érdekében a Bizottság kiszámolta az SMBV által az Alki LP-nek fizetett jogdíj összegét az SMBV által az egyes években az üzleteknek értékesített pörkölt kávé százalékában. E számítások szerint a jogdíjfizetések az SMBV kávéértékesítésből származó bevételeinek [1-10] % – [30-40] %-a között mozgott az SMBV APA futamideje alatt, ami igazolja a Bizottság kétségeit a jogdíj ingadozását illetően ⁽¹⁴⁶⁾. Továbbá, ezen évek közül háromban az eredményül kapott érték meghaladta a [30-40] %-ot, ahogy azt a 10. táblázat mutatja:

10. táblázat

A jogdíjfizetés ingadozása az SMBV APA futamideje alatt

(EUR)

	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Az SMBV által fizetett jogdíj	4 699 336	1 698 150	2 470 449	1 079 817	12 352 838	5 786 211	22 812 962	24 285 088
Kávéértékesítésből származó bevétel	[20-30 millió]	[20-30 millió]	[20-30 millió]	[20-30 millió]	[40-50 millió]	[50-60 millió]	[50-60 millió]	[60-70 millió]
Tárgyévi eredmény	[20-30 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[30-40 %]	[10-20 %]	[30-40 %]	[30-40 %]

- (289) Ebben a konkrét összefüggésben a jogdíjfizetés változó természete jelenti az első jelzést arra vonatkozóan, hogy a fizetés mértéke semmilyen kapcsolatban nem áll annak a szellemi tulajdonnak az értékével, amely után azt fizetik.
- (290) A 291–338 preambulumbekezdésekben a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a független ügyletekkel, különösen a Starbucks harmadik felekkel számos pörkölési és termelési, valamint forgalmazási megállapodásban kötött szellemi tulajdonra vonatkozó licencia megállapodásokkal való összehasonlítás az összehasonlítható független árak módszerével igazolja, hogy az SMBV által az Alki LP számára fizetett pörkölési jogdíj piaci értékének nullának kellene lennie. Másképp fogalmazva, nem járhatna jogdíj a szóban forgó szellemi tulajdonjogért ebben a konkrét kapcsolatban, mivel az SMBV-nek semmilyen előnye nem származik az Alki LP-től licenciába vett pörkölési szellemi tulajdonok használatából.
- a) Összehasonlítás a Starbucks harmadik felekkel kötött pörkölési megállapodásaival, és összehasonlítás a piacon elérhető hasonló megállapodásokkal
- (291) A Starbucks csoportvállalatoknak a harmadik felekkel megkötött és a 148. – 150. preambulumbekezdésekben felsorolt bizonyos pörkölési megállapodásait a Starbucks a vizsgálat alatt nyújtotta be a Bizottságnak. A 292. – 298. preambulumbekezdésekben kifejtett okokból a Bizottság úgy ítéli meg, hogy azok az ügyletek közvetlenül összehasonlíthatók az SMBV-nek az Alki LP számára a pörkölési szellemi tulajdonra vonatkozó licencia megállapodás értelmében fizetendő jogdíj mértékének megállapítására.
- (292) A 2010. évi OECD Tá irányelvek 1.38. bekezdése a következő útmutatást adja az összehasonlíthatósági vizsgálathoz „az összehasonlítás elvégzése során ezen [...] összemérhetőségi tényezőt a dolog természetéből adódóan két oldalról kell megvizsgálni, azaz az adóalany kapcsolt és független ügyleteit befolyásoló tényezőket egyaránt szemügyre kell venni. Az összehasonlítható ügyletekre vonatkozó, esetleg hiányzó információk viszonylagos fontosságának értékeléséhez [...] mind a kapcsolt ügyek jellegét, mind az alkalmazott transzferárképzési módszert figyelembe kell venni [...]”.

⁽¹⁴⁶⁾ Szemléltetésképp a RoyaltyStat, 2015. második negyedévére vonatkozó adatait felhasználó elemzés kimutatta, hogy az adatbázisban különböző ágazatokból elérhető 168 kizárólag technológiai licenciára szóló megállapodás közül a jogdíj középértéke a forgalom 5 %-a volt (e megállapodások közül 143 alapján, amelyeknél a licencdíjat a forgalom százalékában határozták meg, nem pedig az eladott egységek utáni összegben). A RoyaltyStat adatbázisban elérhető összes szerződés között egy olyat sem sikerült azonosítani, amelynél a piacon licenciába adott kávépörkölési technológiáért díjazást fizettek volna. Ilyen technológiát kizárólag bizonyos esetekben és védjegyekkel együtt adtak licenciába.

- (293) A 2010. évi OECD TÁ irányelvek 1.36. bekezdése öt összemérhetőségi tényezőt sorol fel ⁽¹⁴⁷⁾, amelyek „közé tartozhatnak az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások tulajdonságai, a felek által végzett tevékenységek (figyelembe véve a felhasznált eszközöket és a vállalat kockázatokat) a szerződéses feltételek, a felek gazdasági körülményei, és a felek által követett üzleti stratégia.”
- (294) A Bizottság megállapítja, hogy, először, a pörkölési tulajdonra vonatkozó megállapodás értelmében az Alki LP és az SMBV között átruházott tulajdon azonos a Starbucks és harmadik felek között a 148 – 150. preambulumbekkezdésekben felsorolt pörkölési megállapodásokban átruházott tulajdonnal. Az ügyletek mindkét csoportja tartalmaz pörkölési technológiát, kávékeverékeket és pörkölési gőrbéket.
- (295) Másodszor, miközben e harmadik felek nem mindegyike foglalkozik kávépörköléssel (néhányuk fogyasztásra kész italokat vagy egyéb termékeket és összetevőket állít elő italkészítményekhez), azokban az ügyletekben, ahol a harmadik felek valóban foglalkoznak kávépörköléssel, a harmadik fél funkciója pontosan ugyanahhoz a termékhez kapcsolódik, mint az SMBV pörkölési funkciója a közte és az Alki LP között fennálló szerződéses jogviszony alapján. Különösen a Starbucks és a [2-es független gyártó vállalat], a [3-as független gyártó vállalat], a [4-es független gyártó vállalat] és a [10-es független gyártó vállalat] közötti szerződéses megállapodás mindegyike a nyerskávé pörkölésére vonatkozik.
- (296) Harmadszor, ezen ügyletek közül egyikben sem volt a Starbucks szerepe korlátozottabb az Alki LP szerepéhez képest. Ezen ügyletek némelyikében a Starbucks több funkciót vállalt harmadik felekkel szemben, mint az Alki LP az SMBV-vel szemben. Különösen a legtöbb szerződéses megállapodás a kávé Starbucks általi beszerzéséhez kapcsolódott ⁽¹⁴⁸⁾. Ráadásul e megállapodások némelyikénél a Starbucks a pörkölt kávé is harmadik féltől vásárolja. Ezért a Starbucks díjazása e megállapodásokban a legmagasabb szokásos piaci díjazást jelenti a licencia megállapodás esetében, ha az Alki LP-nek ténylegesen járna díjazás.
- (297) Negyedszer, nincsen arra vonatkozó jelzés, hogy a harmadik felek gazdasági körülményei befolyásolnák a Starbucks-szal kötött megállapodásaikat. Különösen, mivel a Starbucks számos olyan pörkölési szellemi tulajdonra vonatkozó megállapodást nyújtott be, amelyek közül egyikben sem lehetett a Starbucksnak fizetett pörkölési jogdíjat azonosítani, ez nem kapcsolódhat valamely harmadik fél sajátos gazdasági körülményeihez. A megállapodások különböző földrajzi régiókat fednek le, köztük az Uniót és Svájcot, amit a transzferárazási jelentésben releváns földrajzi körülhatárolásnak tekintettek az összehasonlítható tényezők kereséséhez.
- (298) Ötödször, a harmadik felek üzleti stratégiáját alább tárgyaljuk. A megállapodások mindenekelőtt attól függően különböznek, hogy a harmadik fél közvetlenül a piacon hasznosítja-e a szellemi tulajdont azzal, hogy termékeket értékesít a végfogyasztóknak, vagy sem.
- (299) Ennek megfelelően, ezekkel a független ügyletekkel az SMBV és Alki LP közötti jogdíjfizetés szokásos piaci mértékét az összehasonlítható független árak módszerével lehet meghatározni, vagyis az összehasonlítható körülmények között bonyolított kapcsolt ügyletben (SMBV és Alki LP között) járó fizetés független ügyletben (harmadik felek és egyéb Starbucks csoportvállalatok között) járó fizetéssel történő összehasonlításával.
- (300) E tekintetben a Bizottság megjegyzi, hogy a Starbucks [2-es független gyártó vállalattal], [3-as független gyártó vállalattal], [4-es független gyártó vállalattal], [9-es független gyártó vállalattal], [8-as független gyártó vállalattal], [1-es független gyártó vállalattal] és [10-es független gyártó vállalattal] kötött hasonló megállapodásai értelmében a harmadik felek nem fizetnek jogdíjat a Starbucks-szal kötött licencia megállapodásaik keretében, ha a pörkölési szellemi tulajdont nem közvetlenül a piacon hasznosítják.
- (301) Valójában a [3-as független gyártó vállalat] csak akkor fizet jogdíjat a Starbucksnak, ha termelését a [3-as független gyártó vállalat – Starbucks vegyesvállalatnak] értékesíti. Ebben az esetben a [3-as független gyártó vállalat] egy kapcsolt félén keresztül közvetlenül a piacon hasznosítja a pörkölési szellemi tulajdont, úgyhogy a jogdíjfizetés látszólag fedezi a vegyesvállalatnak Starbucks márkás termékek harmadik felek felé történő forgalmazását. Ezt a megállapítást igazolja az, hogy amikor a [3-as független gyártó vállalat] a pörkölt kávé a Starbucks csoportnak értékesíti tovább, nem pedig a vegyesvállalatnak, és a márka piacon történő forgalmazását és hasznosítását a Starbucks csoport biztosítja, a [3-as független gyártó vállalat] nem fizet jogdíjat a pörkölési szellemi tulajdon után a Starbucksnak.

⁽¹⁴⁷⁾ Lásd még az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 1.17. bekezdését.

⁽¹⁴⁸⁾ A [10-es független termelő vállalat] esetében azonban nem erről van szó.

- (302) A [2-es független gyártó vállalatot] illetően miközben a Starbucks azt állítja, hogy a Starbucks számára vásárolt nyers kávébab utáni magasabb árres a [2-es független gyártó vállalat] kötött szerződésben a pörkölési szellemi tulajdon utáni jogdíjat jelenti, ezt az árrest látszólag áthárítják az [5-ös független gyártó vállalat]ra. Valójában az az ár, amelyen az [5-ös független gyártó vállalat] megvásárolja a kávé a [2-es független gyártó vállalat]tól, szintén a beszerzett nyers kávébab költségére számolt árresként van meghatározva. A [2-es független gyártó vállalat] fenntartott kapcsolatában, amelyet látszólag egy magasabb árresen keresztül díjaz, a Starbucks beszállítóként jár el, ami eltér az Alki LP SMBV-vel fenntartott kapcsolatában betöltött funkciójától. Válaszul a Starbucks érvelésre, hogy mivel a [2-es független gyártó vállalat] kész az SCTC által felszámított áron felül felárat fizetni a kávébab után, és hogy ezért az SCTC árai szokásos piaci árak, a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a nyers kávébab vételára nem elemezhető a [2-es független gyártó vállalat] Starbucksszal kötött szerződéseinek értelmében arra vonatkozó kötelezettségeinek elkülönítésével, hogy termelését az [5-ös független gyártó vállalat] értékesítse, és hogy ezért az [5-ös független gyártó vállalat] és a [2-es független gyártó vállalat] közötti ármegállapodást szintén figyelembe kell venni. Nincsen arra utaló jel, hogy a vételára felszámolt árrest ne hárítanák át közvetlenül az [5-ös független gyártó vállalat]ra vagy az egyéb módon ne befolyásolná az [5-ös független gyártó vállalat] és a [2-es független gyártó vállalat] közötti kereskedelmi feltételeket, mivel ezt a szerződéses megállapodást nem a Starbucks és az [5-ös független gyártó vállalat] közötti szerződéses megállapodástól függetlenül kötötték.
- (303) A Bizottság továbbá megállapítja, hogy a Starbucks az [5-ös független gyártó vállalat]al, a [6-os független gyártó vállalat]al és a [7-es független gyártó vállalat]al fenntartott kapcsolatában kizárólag e harmadik felekkel a védjegy és technológiai licenciára kötött megállapodások tartalmazzak jogdíjfizetést. Ez a jogdíjfizetés azonban összehasonlítható az üzletek által a Starbucks Coffee BV-nek a Starbucks márkához kapcsolódó szellemi tulajdon piacon történő hasznosításáért fizetett jogdíjjal, mivel mindhárom vállalat értékesít termékeket végfogyasztóknak. A gyártási folyamatra vonatkozóan három vállalat, valamint a Starbucks között létrejött keretmegállapodás, illetve gyártási és forgalmazási megállapodások nem rendelkeznek a Starbucks szellemi tulajdona után fizetendő jogdíjról.
- (304) A Bizottság továbbá megjegyzi, hogy az SMBV a [védjegy oltalom alatt álló kávétermék] és oldható kávé előállítását harmadik felekhez, különösen az [1-es független gyártó vállalat]hoz szervezi ki. Noha a Starbucks [védjegy oltalom alatt álló kávéterméke] egy márkavédett termék, az [1-es független gyártó vállalat] nem fizet jogdíjat az SMBV-nek a bármely Starbucks vállalatnak a keverési vagy egyéb termelési információ után. Hasonlóképpen, ugyan a VIA oldható kávé gyártásában használt technológiát a Starbucks saját innovatív technológiájaként reklámozza, annak gyártását kiszervezte harmadik félhez, és az SMBV a VIA termékeket gyártó harmadik felektől semmilyen jogdíjat nem kap. Valójában az SMBV kimutatásai bizonyítják, hogy a vállalat semmilyen kiszervezett tevékenysége után sem kap jogdíjat ⁽¹⁴⁹⁾.
- (305) Végezetül, annak megvizsgálására, hogy az SMBV az Alki LP-nek a szokásos piaci ár elvét követő díjazást fizet-e a pörkölési szellemi tulajdon után, az Alki LP és az SMBV közötti megállapodást is össze lehet hasonlítani a Starbucks versenytársainak harmadik felekkel kötött megállapodásaival.
- (306) Például válaszul a MIT kérésre a független felek közötti olyan szokásos piaci kereskedelmi feltételeket illetően, ahol az egyik vállalatot nyers kávébab pörkölésével bízzák meg, a Melitta kifejtette, hogy amikor a kávépörkölést harmadik félhez szervezi ki, nem kap jogdíjat annak ellenére, hogy ő biztosítja a pörkölési görbét a harmadik félnek ⁽¹⁵⁰⁾.
- (307) A pörkölési tevékenységet egy bérgyártónak kijelölt csoportvállalaton keresztül végző Y vállalat egyik beadványa szerint a házon belüli kávépörkölő vállalat sem fizet jogdíjat a csoportnak a pörkölési folyamat során használt szellemi tulajdon vagy know-how használata után ⁽¹⁵¹⁾.
- (308) Ugyanez igaz a Dallmayr-ra is, amely jelezte, hogy szokatlanul tartja azt, hogy egy pörkölési szolgáltatást nyújtó vállalat jogdíjat fizessen, mivel inkább azt várná, hogy a megbízó fizessen a pörkölőnek, nem pedig fordítva ⁽¹⁵²⁾.

⁽¹⁴⁹⁾ Lásd 3. táblázatot.

⁽¹⁵⁰⁾ Lásd 209. preambulumbekendést.

⁽¹⁵¹⁾ Lásd 211 – 212. preambulumbekendéseket.

⁽¹⁵²⁾ Lásd 203 – 205. preambulumbekendéseket.

(309) Ebből következik, hogy mivel a Starbucks harmadik felekkel kötött gyártási megállapodásait, amelyek közül számos már az SMBV APA iránti kérelem idején is létezett, a holland adóhatóság figyelembe vette, nincs szükség jogdíj fizetésére a pörkölési szellemi tulajdon után, a Bizottság úgy ítéli meg, hogy az SMBV által az Alki LP-nek fizetett jogdíj szokásos piaci értékére vonatkozó transzferárazási elemzés arra a következtetésre vezet, hogy abban a konkrét kapcsolatban nem járhatna jogdíj a szóban forgó szellem tulajdon után. Ez a következtetés a Starbucks versenytársai és harmadik felek között létrejött megállapodások összehasonlításából is következik.

b) Az SMBV nem rögzíti a pörkölési szellemi tulajdon értékét az Alki LP-vel fenntartott kapcsolatában

(310) Jóllehet a pörkölési know-how és görbe értékkel bír, az Alki LP és az SMBV közötti konkrét kapcsolatban ezt az értéket a pörkölő nem rögzítette. Ez azért van így, mivel a pörkölési know-how és görbék jelentősége a Starbucks felépítése esetében a márkához és egyedi termékekhez társított állandó ízvilág biztosításában áll. Ennek megfelelően a Starbucks pörkölési know-howjának és görbéinek értékét csak akkor hasznosítják, ha a Starbucks termékeket a Starbucks márka alatt az üzletek értékesítik. Önmagukban a pörkölési know-how és görbék nem termelnek folyamatosan értéket a pörkölő számára, ha azok a piacon nem hasznosíthatók.

(311) Ezt a következtetést alátámasztja a Starbucks beadványa, amely szerint azok a licencia megállapodások, amelyekben a szellemi tulajdonra vonatkozó licencia pusztán azt szolgálja, hogy harmadik felek a Starbucks specifikációival összhangban gyártsanak, és hogy védje a Starbucks szellemi tulajdonjogait, és amelyek esetében a harmadik felek ezeket az immateriális javakat a piacon nem hasznosítják, nem kapcsolódnak e harmadik felek által a Starbucksnak fizetett jogdíjakhoz ⁽¹⁵³⁾.

(312) Ezenkívül az SMBV esetében a pörkölési know-how és görbék látszólag technológiai specifikációt alkotnak, amelynek megfelelően a pörkölést el kell végezni a vásárló vállalat preferenciája vagy választása szerint. A pörkölési görbéről a Starbucks a transzferárazási jelentésben azt állítja, hogy azokat az SMBV-nek előírja. Ezek lehetővé teszik az SMBV és azon harmadik felek számára, akikkel pörkölési, gyártási és szállítási szerződést kötöttek, hogy megfeleljenek a Starbucks előírásainak. A pörkölési preferenciákat a gyártóknak például a pörkölési normák előírásain vagy minőségbiztosítási normákon keresztül írják elő. Az ilyen specifikációk minden pörkölési vagy gyártási és szállítási megállapodás részét képezik.

(313) E tekintetben a pörkölési megállapodás jelzi, hogy az SMBV-nek az Alki LP által biztosított pörkölési folyamatot kell követnie, és megfelelő berendezést, gépeket és gyártási módszereket kell alkalmaznia annak biztosítására, hogy a termékek megfeleljenek az Alki LP által előírt termékspecifikációknak ⁽¹⁵⁴⁾. Az SMBV látszólag semmilyen előnyben nem részesül ebben a kapcsolatban a termékspecifikáció használatából. Az a tény, hogy az Alki LP által a pörkölési folyamatot és különösen a pörkölési görbét illetően lefektetett specifikációk lehetővé teszik az SMBV-nek, hogy olyan kávét pörköljön, amit a Starbucks márkanév alatt értékesítenek, semmilyen hasznot nem biztosít az SMBV-nek forgalomnövekedés vagy az eladási ár emelése szempontjából, figyelemmel arra, hogy elvben az SMBV termelését olyan végfogyasztók számára értékesíti, akik értékelik a Starbucks márkát. Az SMBV gyakorlatilag a teljes termelését a Starbucks franchise üzleteknek értékesíti, amelyek jogdíjat fizetnek a csoportnak a Starbucks szellemi tulajdonának piacon történő hasznosításáért, ami forgalmazási üzletáguk számára értéket képvisel. A SMBV közvetlenül nem hasznosítja a piacon a pörkölési szellemi tulajdont; az üzletek jelentik a kapcsolódási pontot azon végfogyasztók felé, akik értékelik a Starbucks márkához társított egyenletes ízvilágot.

(314) Végezetül, a 2. táblázatban és a 8. táblázatban szereplő pénzügyi információk alapján a 3. ábra az SMBV kávépörkölési tevékenységeken keletkezett haszonkulcsát mutatja be, amelyet az SMBV által az SCTC-nek a nyers kávébabért fizetett árnak az egyes években a pörköt kávéból származó, „BEV. – CSOMAGOLT KÁVÉ” alatt nyilvántartott árbevételből történő levonásával kaptunk ⁽¹⁵⁵⁾.

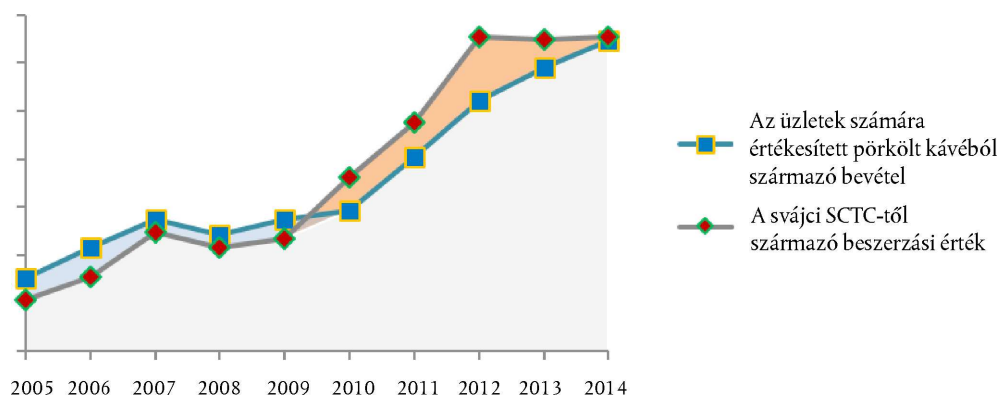
⁽¹⁵³⁾ Lásd 148–150. és 300–304. preambulumbekendéseket.

⁽¹⁵⁴⁾ Lásd 142. preambulumbekendést.

⁽¹⁵⁵⁾ A Starbucks jelezte, hogy a „BEV. – CSOMAGOLT KÁVÉ” megnevezés alatti bevételek az SMBV pörkölési és csomagolási funkciójához kapcsolódnak, és hogy az egyéb olyan tételekből származó árbevételek, amelyek részben az SMBV által pörkölt kávé alapján feldolgozott termékeket foglalhatnak magukban, az SMBV teljes pörkölési teljesítményének csak egy kis hányadát képviselik, lásd 94. preambulumbekendést.

3. ábra

Az SMBV pörkölési tevékenysége által termelt veszteségek 2010 óta
(bevételek és a kávé vételára euróban)



- (315) A 3. ábra azt mutatja, hogy az SMBV pörkölési tevékenysége veszteséges 2010 óta, amikor a nyers kávébab SCTC által előírt árérése megnövekedett. Figyelemmel erre a tényre és a 10. táblázatban szereplő adatokra, amelyek az SMBV által az Alki LP-nek fizetett jogdíjat mutatják a kávéértékesítésből származó bevételek százalékában, a pörkölési know-how és görbék látszólag nem teremtenek pozitív értéket az SMBV számára. 2013-ban például annak ellenére, hogy az SMBV pörkölési tevékenységein mintegy [1-10] millió bruttó veszteséget könyvelt el (a működési költségek levonása előtt), a pörkölési szellemi tulajdon után 22,8 millió euro összegű jogdíjat fizetett az Alki LP-nek.
- (316) Másképp fogalmazva az SMBV és Alki LP felé történő jogdíjfizetést az SMBV egyéb tevékenységein keresztül finanszírozzák ⁽¹⁵⁶⁾. Miközben elképzelhető, hogy egy gazdasági szereplő vállalja a veszteséget azért, hogy finanszírozzon egy olyan jogdíjat, amely a jövőben nagyobb nyereséget eredményezhet, a tevékenység veszteséges jellege a SCTC-től vásárolt nyers kávébab árának emelkedéséhez kapcsolódik, és látszólag semmilyen kilátást nem biztosít a jövőbeli nyereségre ⁽¹⁵⁷⁾. Az SMBV üzleti stratégiája valójában stabilnak tűnik az APA futamideje alatt, és mivel a forgalmat érdemben nem képes befolyásolni, nincs olyan konkrét intézkedés, amelyet az SMBV megtehetne, hogy ismét nyereséges legyen. Mivel az üzemi költségek az SMBV összköltségének kis hányadát képviselik csak, egy költségcsökkentés nem lenne elegendő a nyereségesség helyreállításához, mivel az nem ellentételezné a nyers kávébabra felszámolt megnövekedett árérés pénzügyi hatását. Az SMBV által az Alki LP-nek a pörkölési szellemi tulajdon után fizetett jogdíj csoporton belüli kapcsolatban konstrukcióját tekintve látszólag azt az egyetlen célt szolgálja, hogy az SMBV viszonteladási funkciójából származó nyereséget átirányítsa az Alki LP-nek.
- (317) Az, hogy a pörkölési tevékenység nem termel elegendő nyereséget, hogy lehetővé tegye a jogdíjfizetést, tovább igazolja – figyelemmel az SMBV és Alki LP közötti speciális csoporton belüli kapcsolatra –, hogy a szóban forgó jogdíj, mint korrekciós változó mértékének SMBV APA-ban elfogadott meghatározásának módja nincs összhangban a szokásos piaci ár elvével.
- (318) Következésképpen figyelemmel a Starbucks harmadik felekkel kötött pörkölési megállapodásainak összehasonlítására, a Bizottság úgy ítéli meg, hogy az SMBV által az Alki LP-nek a pörkölési szellemi tulajdon után fizetett jogdíj szokásos piaci értékére vonatkozó transzferázási elemzés arra a következtetésre vezet, hogy nem járhatna jogdíj a szóban forgó szellemi tulajdon után, mivel abban a konkrét kapcsolatban az SMBV-nek semmilyen előnye nem származik a pörkölési szellemi tulajdon használatából. A Hollandia vagy a Starbucks által a vizsgálat során előterjesztett egyetlen érv sem cáfolja ezt a következtetést.

⁽¹⁵⁶⁾ A 97. preambulumbekzdés szerint valójában az SMBV megtart egy árérést a nem kávétermékek után, amely fedezi a [...] összes [...] költségét. Ezt az árérést a viszonteladási funkcióra könyvelik el.

⁽¹⁵⁷⁾ Lásd még az 2010. évi OECD TÁ irányelvek 3.64. bekezdését, amely kimondja, hogy: „Egy független vállalkozás csak akkor folytatna veszteséges tevékenységet, ha észszerű alapon számíthat arra, hogy abból nyeresége származhat.” és az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 1.52. bekezdése.

c) A jogdíjfizetés nem tükrözi a vállalkozói kockázat átvállalásának ellenértékét

- (319) A Bizottságnak a jogdíjfizetés szokásos piaci ár elvét követő jellegével kapcsolatban kifejezett kétségeire válaszul Hollandia és a Starbucks azt állították, hogy az a kifizetés nem csak a pörkölési szellemi tulajdon díjazását tükrözi, hanem abban megjelenik az Alki LP által átvállalt vállalkozói kockázat ellenértéke is ⁽¹⁵⁸⁾. Hollandia arra hivatkozik, hogy az SMBV nem viseli a készletek veszteségének gazdasági kockázatát, mivel figyelemmel a jogdíjfizetések pörkölési megállapodásban megállapított módjára, azon költségeket végső soron az Alki LP viseli ⁽¹⁵⁹⁾.
- (320) A Bizottság megjegyzi, először, hogy ezt az állítást nem támasztja alá az SMBV APA kérelmet alátámasztó transzferárazási jelentés. Ehelyett a jelentés egyértelműen ellentmond ennek az állításnak kijelentve, hogy „a [SMBV] a szellemi tulajdon egy alcsoportját licenciába vette az Alki LP-től, ami szükséges a kávépörkölési gyártási folyamat kiaknázásához és a kávé [F]ejlesztőknek történő értékesítéséhez. Cserébe [az SMBV] jogdíjat fizet az Alki LP-nek a szellemi tulajdonra vonatkozó licenciáért” ⁽¹⁶⁰⁾. Még ennél is fontosabb, hogy a transzferárazási jelentésben sehol sem említik azt a tényt, hogy a jogdíjat az SMBV részben a vállalkozói kockázat átvállalásáért fizeti az Alki LP-nek. Valójában az SMBV-nél a transzferárazási jelentésben bemutatottnál nagyobb kockázat marad, különösen a készletkockázat és a kávébab szállításhoz és a gyártókapacitás kihasználtságához kapcsolódó bizonyos kockázatok.
- (321) A Bizottság megállapítja, másodszor, hogy Hollandia látszólag figyelembe veszi azt, hogy a szerződéses viszony kialakításának módja a pörkölési megállapodás keretében ⁽¹⁶¹⁾ jogi tartalommal ruhazza fel a kockázatok és kötelezettségek tényleges felosztását az Alki LP és az SMBV között. Azonban az SMBV kimutatásai alapján a jogdíjfizetést az SMBV APA idézi elő, nem pedig az Alki LP és az SMBV közötti szerződéses viszony.
- (322) Harmadszor, és ez a legfontosabb, a Bizottság úgy ítéli meg, hogy ha Hollandia állítását elfogadná, bármely csoportvállalat üzleti kockázatát ki lehetne szűrni a kockázatoknak egyszerűen egy szerződéssel történő csoporton belüli átcsoportosításával. Például, egy olyan vállalatot, amely meghozza a csoport összes stratégiai döntését, különösen a beruházásokat és kutatás-fejlesztést érintő döntéseket, ami elvben a vállalkozói kockázatot összesítő összetett funkciónak minősül, „alacsony kockázatúnak” lehetne tekinteni, és ennek megfelelően lehetne megadóztatni, mindaddig, amíg egy csoporton belüli szerződés van érvényben, amely a díjazását a működési költségek egy bármilyen véletlenszerű szintjében állapítja meg, és a reziduális nyereséget a csoport egy másik vállalatához irányítja át. Ennek az állításnak az elfogadása a szokásos piaci ár elvének alkalmazását a csoporton belüli ügyletek árazását illetően értelmetlenné tenné, mivel a szerződéses megállapodások felülírhatnák a gazdasági realitást.
- (323) A Bizottság e tekintetben emlékeztet ⁽¹⁶²⁾ a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 9.44.–9.46. cikkeire ⁽¹⁶³⁾, amelyek a szervezeti átalakítás összefüggésében tisztázzák, hogy „az üzleti tevékenység jellege – azaz alacsony (vagy magas) kockázata – határozza meg a legalkalmasabb módszer kiválasztását, nem pedig fordítva” ⁽¹⁶⁴⁾. Szemben Hollandia által kifejezett véleményekkel ⁽¹⁶⁵⁾, az az elgondolás, hogy a transzferárazási szabályok alkalmazásának a kockázatok, nem pedig a szerződéses megállapodásokat kell követniük, amikor azok a megállapodások nem tükrözik a mögöttes üzleti kockázatot, egy üzleti szerkezetátalakítás összefüggésén kívül is érvényes. Miközben igaz, hogy egy transzferárazási mód (vagyis például az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a működési költségek alapján) elfogadása és szerződéses megállapodások kialakítása annak érdekében, hogy az adózás előtti nyereséget minden évben ehhez a megállapodáshoz igazítsák, az érintett vállalat adófizetési kötelezettsége ingadozásának korlátozását eredményezi a gazdasági évek alatt, azonban egy ilyen konstrukció szerződéses megállapodások révén történő kialakítása nem feltétlenül felel meg az ügyletek mögötti gazdasági realitásnak, valamint az érintett vállalat tevékenységével összefüggő kockázatoknak. Az 1995. évi OECD TÁ irányelvek ezt a megfontolást az 1.26. bekezdésben fejtik ki, amely szerint „szerződéses feltételekkel kapcsolatban mérlegelhető, hogy a kockázat állítólagos megosztása összeegyeztethető-e az ügylet gazdasági tartalmával. E tekintetben általában a felek magatartását kell a kockázat való megosztásának legjobb bizonyítékaként tekinteni.”

⁽¹⁵⁸⁾ Lásd 105. preambulumbekendést.

⁽¹⁵⁹⁾ Lásd 170. preambulumbekendést.

⁽¹⁶⁰⁾ Lásd 51. preambulumbekendést.

⁽¹⁶¹⁾ Amelyben az SMBV-re vonatkozó transzferárazási megállapodás tükröződik az Alki LP-nek fizetendő jogdíj kiszámításában, lásd 170. preambulumbekendést.

⁽¹⁶²⁾ Lásd még az eljárás megindításáról szóló határozat 87. preambulumbekendését.

⁽¹⁶³⁾ E bekezdések a 2010. évi OECD TÁ irányelvek szervezeti átalakítással foglalkozó 9. fejezetének részét képezik, viszont mindazonáltal relevánsak az e bekezdésekben megállapított mögöttes elv miatt.

⁽¹⁶⁴⁾ A 2010. évi OECD TÁ irányelvek 9.46. bekezdése.

⁽¹⁶⁵⁾ Lásd 167. preambulumbekendést.

- (324) Negyedszer, Hollandia és a Starbucks további állítását illetően, hogy az SMBV üzleti tevékenységének alacsony kockázatú jellege határozza meg az SMBV APA-ban elfogadott transzferárazási módszert, a Bizottság megállapítja, hogy a vizsgálat során benyújtott információk nem támasztják alá ezt az állítást. Az eljárás megindításáról szóló határozat 113. preambulumbekzdésében a Bizottság kétségét fejezte ki azzal kapcsolatban, hogy az Alki LP képes-e viselni és befolyásolni az üzleti kockázatokat. Amikor egy vállalat kockázatot vállal, képesnek kell lennie egyrészt befolyásolni a kockázatokat ⁽¹⁶⁶⁾, másrészt pedig pénzügyileg vállalni az ilyen kockázatokat ⁽¹⁶⁷⁾. Ezért elemezni kell a kockázatvállalásra való képességet, mielőtt fontolóra veszik a javasolt konstrukciót a szokásos versenytételekkel összhangban. A 2010. évi OECD TÁ irányelvek tisztázzák, hogy ebben az összefüggésben a befolyásolás a kockázat vállalására és a kockázat kezelésére vonatkozó döntések meghozatalának képességét jelenti. Ez megkövetelné a vállalatot, hogy legyenek emberei e kontrollfunkciók ellátására ⁽¹⁶⁸⁾.
- (325) Azonban a Starbucks ⁽¹⁶⁹⁾ által benyújtott információk szerint az Alki LP-nek nincsenek saját alkalmazottjai, és miközben betéti társaságként elvben nem zárható ki, hogy a tagok hozzájárulhatnak az Alki LP tevékenységeihez anélkül, hogy alkalmazottak lennének, a benyújtott információk szerint ⁽¹⁷⁰⁾ az Alki LP tagjai társas vállalkozások, és egyiküknek sincsenek alkalmazottjaik. Következésképpen az Alki LP kockázatvállalásra való működési képessége korlátozottnak tűnik.
- (326) Ezenkívül az Alki LP pénzügyi kockázatvállalásra való képessége saját pénzügyi erőforrásaira, valamint tagjainak pénzügyi erőforrásaira korlátozott. A Starbucks által a Bizottságnak benyújtott információk alapján ⁽¹⁷¹⁾ ez utóbbiak nem készítenek külön beszámolókat, azonban ők maguk is korlátozott felelősségű vállalatok. Ezért az Alki LP pénzügyi képessége elenyésző a csoport teljes pénzügyi képességéhez képest, és azzal nem tehető egyenlővé.
- (327) Válaszul a Starbucks azzal érvel, hogy az Alki LP működési képességét a Starbucks Inc. alkalmazottjai biztosítják, akiket alkalmanként arra szerződtenek, hogy támogassák az Alki LP-t feladatainak elvégzésében ⁽¹⁷²⁾. Ezt az érvelést a Bizottság nem tartja meggyőzőnek. Nincs olyan ok, amiért az ügyvezetést támogató alkalmazott szerződését az Alki LP-n keresztül kellene végezni: Az SMBV közvetlenül is szerződhetett volna alkalmazottakat arra, hogy támogassák a vállalat ügyvitelét. Mivel a kiszervezett vezetőség elszámoltathatósága gyengébb, mint a közvetlen igazgatók elszámoltathatósága, a kiszervezett vezetőség a vállalatirányítás szempontjából megnövekedett ügynöki költségeket jelent. Figyelemmel az SMBV tevékenységeire, amelyek többek között magukban foglalják a pörkölési létesítmény működtetését, az SMBV ügyvezetése napi felügyelet kíván, és az nem biztosítható hatékonyan egy részmunkaidős alkalmazottal.
- (328) Ezért az Alki LP nem tudja biztosítani az SMBV üzleti kockázatainak olyan hatékony kezelését, mint ahogy azt a közvetlen alkalmazottak vagy az SMBV vezetői biztosítani tudnák, és ezért ez a kockázat legjobb esetben is csak részlegesen mérsékelhető annak az Alki LP-re történő szerződéses átruházásával.
- (329) Ez a következtetés alátámasztja az eljárás megindításáról szóló határozat 89. preambulumbekzdésében kifejezett kétséget a szerkezet gazdasági racionalitását illetően, mivel az Alki LP e szerkezetben feleslegesnek tűnik. A 2010. évi OECD TÁ irányelvek 1.64.–1.66. bekezdései ⁽¹⁷³⁾ e tekintetben olyan helyzetekre hivatkoznak, ahol a szerkezeteket nem a szokásos kereskedelmi feltételek határozzák meg, és azokat az adóalany adóelkerülés vagy adócsökkentés céljából alakította ki. Ilyen esetekben az adóhatóságoknak az adóalapot olyan korrigált szerkezet alapján kell vizsgálniuk, amelyet a szokásos piaci feltételek határoztak volna meg. A Starbucks által benyújtott információk, amelyek szerint az Alki LP-t a szerkezethez amerikai adózási okokból adták hozzá ⁽¹⁷⁴⁾, igazolják a Bizottság kétségeit a szerkezet gazdasági realitását illetően.
- (330) Ötödször, miközben a Bizottság elfogadja Hollandia és a Starbucks azon állítását, hogy az SMBV bizonyos értékesítési kockázatait mérséklék az üzletekkel kötött megállapodások, ennek nincs hatása az SMBV és az Alki LP közötti kapcsolatra. Figyelemmel az SMBV korlátozott hatáskörét az üzleti partnerekkel a kereskedelmi feltételekről és árákról folytatott tárgyalásokban, a Bizottság semmiképpen sem fogadja el, hogy az üzletek előrejelzési rendszere látszólag csökkenti az SMBV üzleti bizonytalanságát ⁽¹⁷⁵⁾. Az üzletek és az SMBV közötti szerződéses megállapodások értelmében az üzletek nem tudnak jelentősen eltérni az SMBV-nek adott előrejelzésektől, és kötelesek a termékeket az SMBV-től megvásárolni. Az SMBV termelésének vételezése biztosított az üzletek azon kötelezettsége által, hogy a termékeket az SMBV-től vásárolják meg. Azonban a gyártó vállalat fő kockázata nem kizárólag a készletkockázathoz kapcsolódik, hanem főként a gyártókapacitáshoz, és sem Hollandia sem pedig

⁽¹⁶⁶⁾ A 2010. évi OECD TÁ irányelvek 9.23. és 9.26. bekezdése.

⁽¹⁶⁷⁾ A 2010. évi OECD TÁ irányelvek 9.29. bekezdése.

⁽¹⁶⁸⁾ A 2010. évi OECD TÁ irányelvek 9.23. bekezdése.

⁽¹⁶⁹⁾ Lásd 106. preambulumbekzdést.

⁽¹⁷⁰⁾ Ugyanott.

⁽¹⁷¹⁾ Ugyanott.

⁽¹⁷²⁾ Lásd 146 preambulumbekzdést.

⁽¹⁷³⁾ Hasonló megfogalmazás olvasható az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 1.36.–1.41. bekezdéseiben.

⁽¹⁷⁴⁾ Lásd 107. preambulumbekzdést.

⁽¹⁷⁵⁾ Lásd 144. preambulumbekzdést.

a Starbucks nem mondta ki, hogy a keresletingadozások gyártókapacitás kihasználtságára gyakorolt mögöttes kockázatát teljesen megszüntették e szerződéses megállapodásokon keresztül. Konkrétan a harmadik fél gyártókkal, különösen az [1-es független gyártó vállalattal] kötött szerződések nincsenek kifejezetten összhangban a kereslet lehetséges ingadozásával.

- (331) Hatodszor, a Hollandia által hivatkozott szerződéses megállapodás, amely révén az SCTC garantálja a beszállított nyers kávébab minőségét, ugyanígy semmilyen hatással nincs az SMBV és az Alki LP közötti kapcsolatra. Ez mindenesetre egy olyan standard üzleti megállapodás, amely nem csökkenti az SMBV kockázatát a szokásos piaci feltételekhez viszonyítva.
- (332) Összefoglalásképp a Bizottság elutasítja azokat az állításokat, hogy a szerződéses megállapodásokon keresztül bármilyen tényleges kockázatrüházás történne az SMBV és Alki LP között. Ezért a jogdíjnak a vállalkozói kockázat átruházását ellentételezni szándékozó egyetlen eleme sem indokolható.

d) A jogdíjfizetés mértékét nem indokolják azon összegek, amelyeket az Alki LP fizet a technológiáért a Starbucks US-nek a költségmegosztási megállapodás keretében.

- (333) A Starbucks továbbá látszólag arra hivatkozik, hogy az SMBV által az Alki LP felé fizetett jogdíj indokolt, mivel az Alki LP ugyanilyen nagyságrendű összegeket fizet a Starbucks US-nek a kávépörkölési technológiáért.
- (334) A Bizottság kezdetben megállapítja, hogy az SMBV APA megállapodás nem az Alki LP és a Starbucks US, hanem az SMBV és az Alki LP közötti kapcsolattal foglalkozik. Ennek megfelelően, egy arra irányuló vizsgálatnál, hogy e két gazdálkodó közötti ügyletek transzferárazási elemzését egy olyan módszertannal összhangban állapították meg, amely egy piaci alapú eredmény megbízható közelítését adja a szokásos piaci ár elvével összhangban, csak ezeknek az ügyleteknek a Starbucks adótanácsadója által meghatározott értéke számít, nem pedig e kapcsolaton kívül eső bármely egyéb kifizetés értéke.
- (335) A Bizottság minden esetre nem vitatja az Alki LP által a Starbucks US-nek fizetett, „állandó jogdíj” megnevezésű jelentős összegeket ⁽¹⁷⁶⁾. Azonban ezen kifizetések pörkölési technológiáért való díjazásként való megnevezése a költségmegosztási megállapodás keretében nem igazolható az alapján, ahogy ezek a kifizetések a költségmegosztási megállapodás értelmében felépülnek.
- (336) Először, az Alki LP Starbucks US felé teljesített kifizetéseit az SMBV-től kapott jogdíjhoz képest nagyobb részben finanszírozza a Starbucks Coffee BV-től a márkajogdíjért kapott jogdíjból származó bevételeiből ⁽¹⁷⁷⁾.
- (337) Másodszor, az Alki LP által a Starbucks US felé a költségmegosztási megállapodás keretében teljesített kifizetések látszólag nem a szokásos piaci ár elve alapján lettek meghatározva. Különösen az üzleti struktúrához és márkához kapcsolódó szellemi tulajdon megszerzését illetően az Alki LP (ideértve jogelődjét ([CV 1])) összesen [30-40] millió eurót fizetett e szellemi tulajdon megszerzéséért 2005-től, miközben ezt a szellemi tulajdont az Alki LP 2014-ben [1-1,5] milliárd euróért adta el. Ez az értékkülönbség azt jelzi, hogy a szóban forgó megállapodás a szellemi tulajdon szokásos piaci árának nem megfelelő díjazását tükrözte. Az állandó jogdíj értelmében teljesített kifizetések ezért a márka túl alacsony áron történő értékesítésének ugyanazon ügyleten belüli kompenzálásaként tekinthető.
- (338) Összegezve, el kell utasítani a Starbucks azon évelését, hogy a költségmegosztási megállapodás keretében teljesített kifizetések indokolják az SMBV és az Alki LP közötti jogdíjfizetést.

e) Következtetés a jogdíjfizetés a szokásos piaci áron alapuló jellegére vonatkozóan

- (339) A fentiekre figyelemmel Bizottság úgy ítéli meg, hogy a független ügyletekkel, különösen a Starbucks harmadik felekkel számos pörkölési és gyártási, valamint forgalmazási megállapodásban kötött jogdíj megállapodásokkal való összehasonlítás igazolja, hogy az SMBV által az Alki LP számára fizetett pörkölési jogdíj piaci értékének nullának kellene lennie, így tehát ebben a konkrét kapcsolatban nem járhatna jogdíj a szóban forgó szellemi tulajdon után, mivel az SMBV-nek semmilyen előnye nem származik az Alki LP-től licenciába vett pörkölési szellemi tulajdon használatából.

⁽¹⁷⁶⁾ Lásd 112. preambulumbekendést.

⁽¹⁷⁷⁾ A Starbucks Coffee BV Alki LP felé teljesített kifizetéseit ugyanannak az alaphoz tulajdoníthatók, mint az SMBV kifizetéseit, melyek közül ez utóbbi kisebb részt képvisel az Alki LP bevételeiben; lásd 110. preambulumbekendést.

- (340) Figyelemmel erre a következtetésre, ezt a jogdíjat nem szükséges megbecsülni. Ehelyett az SMBV hollandiai adófizetési kötelezettségének megállapításához kiindulási pontként inkább az SMBV számviteli nyereségét kellene venni a nyereségből az SMBV által az Alki LP felé a pörkölési licencia utáni történő jogdíjfizetés levonása nélkül annak biztosítására, hogy az SMBV adóköteles nyeresége megfeleljen a nem integrált vállalatok által elért szintnek, amelyek adófizetési kötelezettségét az általuk piaci feltételek mellett realizált nyereségek alapján határozzák meg. Másképp fogalmazva, az SMBV által az Alki LP felé a pörkölési szellemi tulajdon utáni jogdíjként kifizetett adózatlan nyereségnek Hollandiában teljes mértékben adókötelesnek kellett volna lennie.
- (341) Következésképpen az SMBV APA-ban e fizetés mértékének meghatározására elfogadott módszer, amely szerint az SMBV által a működési kiadások [9-12] %-át meghaladóan realizált összes nyereséget átirányítják az Alki LP-hez ⁽¹⁷⁸⁾, eltér attól a módszertől, amely egy piaci alapú eredmény megbízható közelítését adja a szokásos piaci ár elvével összhangban. Mivel e módszertan alkalmazásának eredménye az SMBV általános holland társasági adórendszer alatti adófizetési kötelezettségének a csökkentése azon nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek adóköteles nyereségét a piac határozza meg, a szóban forgó SMBV APA megállapodás e módszertan elfogadásával úgy tekintendő, hogy az a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett megkülönböztető előnyhöz juttatja az SMBV-t.
- f) Az SCTC által az SMBV-nek a nyers kávébab után felszámított árak szokásos piaci áron alapuló jellege
- (342) A 272. preambulumbekkezdésben kifejtettek szerint az SMBV ellenőrzött és független ügyleteinek meghatározása és elemzése szükséges első lépés a kapcsolt felek között alkalmazandó kereskedelmi feltételek szokásos piaci jellegének transzferárazási célú megvizsgálásához.
- (343) Az eljárás megindításáról szóló határozat 116. preambulumbekkezdésében a Bizottság kifejtette, hogy amennyiben a jogdíjfizetést egy közvetlen transzferárazási módszerrel, például az összehasonlítható független árak módszerével becsülnék meg, a nyers kávébabért felszámított árak képeznék azt az elsődleges kapcsolt ellenőrzött ügyletet, amelyet transzferárazási célból meg kellene vizsgálni, és az SCTC által az SMBV-nek a nyers kávébabért felszámított árat kellene megvizsgálni annak megállapítására, hogy annak az árak a mértéke, amely megjelenik az SMBV eredménykimutatásában, nem volt-e túlzott, ami az SMBV adóköteles nyereségének csökkenéséhez vezetett.
- (344) A transzferárazási jelentés az SMBV és az SCTC közötti nyers kávébab beszerzési megállapodást a legfontosabb ügyletek és vállalaton belüli pénzáramok közé sorolja, azonban elmulasztja megvizsgálni vagy elemezni, hogy a nyers kávébabért az SCTC által az SMBV-nek felszámított ár szokásos piaci ár-e.
- (345) A nyers kávébab SCTC szerinti árazását a 114.–119. preambulumbekkezdések ismertetik. A 6. táblázat az SCTC által vásárolt és az SMBV-nek értékesített nyers kávébab árrésének Starbucks szerinti bontását mutatja be. Az SCTC 4. táblázatban összefoglalt pénzügyi adatai alapján a 11. táblázat az SCTC által elkönyvelt tényleges árrést, valamint az ügyfeleinek az egyes években felszámított tényleges árrést mutatja be.

11. táblázat

A nyerskávébab beszerzés nyilvántartott árrése, és az SCTC által alkalmazott bruttó árrés

(%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
ELÁBÉ-ra számított árrés	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[4,5-7,5]	[1,5-4,5]	[16,5-19,5]	[13,5-16,5]	[19,5-22,5]	[16,5-19,5]
ELÁBÉ-ra számított bruttó nyereség	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[4,5-7,5]	[16,5-19,5]	[16,5-19,5]	[19,5-22,5]	[16,5-19,5]

- (346) Az SCTC által eladott nyers kávébab költségére felszámított átlagos árrés a 2005-2010 közötti időszakban [nagyjából 3 %] volt szemben a 2011-2014 közötti időszakban alkalmazott [nagyjából 18 %-os] átlagos árréssel. Az ELÁBÉ-ra számolt ennek megfelelő bruttó árrés a 2005-2010 közötti időszakban [nagyjából 6 %] volt szemben a 2011-2014 közötti időszak [nagyjából 18 %-os] átlagos bruttó árrésével.

⁽¹⁷⁸⁾ Lásd 102. preambulumbekkezdést.

- (347) A Starbucks szerint az átlagosan alkalmazott [nagyjából 3 %-os] árrés a 2005-2010 közötti időszakban megfelel egy szokásos piaci árrésnek. Ha ezt levonjuk a 2011 óta alkalmazott árrésekből, az az árrés látszólag az SMBV által a pörkölési tevékenységeken elkönyvelt díjazást eredményezi az X vállalat által bemutatott, a pörkölési tevékenységek ELÁBÉ-ja utáni becsült 13–17 %-os tartománnyal összhangban ⁽¹⁷⁹⁾. A [nagyjából 3 %-os] árrés a Starbucks által a 2015. június 29-én benyújtott összehasonlító elemzésben a beszállítási funkcióra vonatkozóan meghatározott tartományon is belül van ⁽¹⁸⁰⁾. A Bizottság ezért el tudja fogadni, hogy a 2005-2010 közötti időszakban a nyers kávébab költségeire felszámított [nagyjából 3 %-os] felár megfelelt a szokásos piaci árnak.
- (348) mivel azonban a Starbucks nem szolgáltatott semmilyen érvényes indokot az átlagos árrés [nagyjából 18 %-ra] történő emelkedésére 2011-től kezdődően, a Bizottság, ahogy azt a 349–357. preambulumbekendésekben kifejtette, úgy ítéli meg, hogy e növekedés eredményeképp nem fogadható el az SMBV számviteli nyereségéből történő semmilyen ennek megfelelő levonás ettől az időszaktól kezdődően. Tulajdonképpen ha a transzferárazási jelentés megfelelően, kapcsolt ügyletként elemezte volna az SCTC által az SMBV-nek a nyers kávébabért felszámított árat, az az ár az SMBV hollandiai adóalapját meghatározni szándékozó SMBV APA hatáskörén belül lett volna ⁽¹⁸¹⁾. Valójában mivel a nyers kávébabért fizetett árat levonták az SMBV számviteli nyereségéből, az SMBV APA-nak egy szokásos piaci ár elvén alapuló árat kellett volna előírnia 2008-ban, amelytől 2011-ben nem lehetett volna eltérni, ideértve az árrés megemelését is, kivéve, ha az APA-t egy új megállapodás váltja fel, vagy ha módosítják azt.
- (349) A Starbucks azt állítja, hogy ennek az árrésnek a 2011-től bekövetkező emelkedésének oka az SCTC műveleteinek növekvő jelentősége volt, különösen növekvő szakértelme a kávébeszerzés terén, és ami még ennél is fontosabb, a kibontakozó Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárásokban való tulajdonjoga és annak működtetése. Ez az indoklás azonban látszólag nem felel meg a vizsgálat alatt benyújtott információknak. Különösen az, hogy a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások 2004. óta érvényben voltak. Továbbá mivel az SCTC díjazása arányos volt az eladott nyers kávébabhoz képest, a kapacitás minden növekményét annak megfelelően kellett volna ellentételezni. Valójában mindaddig, amíg a díjazás az ELÁBÉ stabil százalékát képezi, a forgalom növekedése a nyereség arányos növekedését eredményezte.
- (350) A Starbucks továbbá azt állítja, hogy az árrés a „teljes 2005-2014 közötti időszak alatt” megfelelt a szokásos piaci ár elvének ⁽¹⁸²⁾. 2015. június 29-i beadványában a Starbucks tisztázta, hogy az 5. táblázatban szereplő és a 2015. április 13-i beadványában benyújtott bontás egy összehasonlító elemzésen alapul. A Bizottság a következő okok miatt nem fogadja el ezt az állítást.
- (351) Először, a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárásokat illetően a Starbucks által 2015. június 29-én benyújtott összehasonlító elemzésben ⁽¹⁸³⁾ a Bizottság megállapította, hogy a Starbucks által közölt adatoknál következetességi problémák állnak fenn. A 2015. április 13-án benyújtott és a 6. táblázatban összefoglalt információk ellentmondanak a 2015. június 29-én benyújtott és a 7. táblázatban összefoglalt információknak. Konkrétabban a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárásokat, amelyet először a felső kvartilisben mutattak be, később a Starbucks a legmagasabb megfigyelt értéként állította be. Az ellentmondás a megállapított jogdíj értékesítés százalékában történő kifejezésére használt átalakítási tényezőt is érinti, amely esetében a Starbucks egy szokatlan kiigazítást alkalmaz azért, hogy megkapja a költségek százalékában kifejezett jogdíjat ⁽¹⁸⁴⁾.
- (352) Ezenkívül az azonosított megállapodások ⁽¹⁸⁵⁾ a technológia licenciába adásához kapcsolódnak. Ezt egy olyan helyzettel lehetne összehasonlítani, ahol a Starbucks az Alki LP-n keresztül licenciába adja a technológiát az SMBV-nek, jöllehet úgy tűnik, olyan megállapodások, ahol a kávétechnológiát adják licenciába, nem létezik a kávé márkákhoz kapcsolódó licencia megállapodástól független formában. Az SCTC nem ad olyan technológiát licenciába az SMBV-nek, amiért az SMBV-nek a megvásárolt nyers kávébabra számított magasabb árrésen keresztül díjazásban kellene részesülnie.
- (353) Másodszor, a Bizottság megállapítja, hogy a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások program és a termesztői támogatási központok összesített költségei nem haladták meg az SCTC által vásárolt nyers kávébab értékének [0,5-1] %-át ⁽¹⁸⁶⁾. Ezek a költségek nagyságrendileg összehasonlíthatók a [tanúsítási program]

⁽¹⁷⁹⁾ Lásd 201. preambulumbekendést.

⁽¹⁸⁰⁾ A Starbucks megfigyeléseinek felhasználásával becsült interkvartilis tartomány 4 % – 8,5 %, lásd 134. preambulumbekendést.

⁽¹⁸¹⁾ Lásd az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 3.42. bekezdését, amely szerint „amikor egy független vállalkozás haszonkulcsait alkalmazza, a független vállalkozásnak tulajdonítható nyereséget nem torzítják ugyanennek a vállalkozásnak a kapcsolt ügyletei.”

⁽¹⁸²⁾ Mivel a bruttó árrés, amely ezt az eredményt adja megfelelt volna a szokásos piaci ár elvének, lásd 128. preambulumbekendést.

⁽¹⁸³⁾ Lásd 130. preambulumbekendést.

⁽¹⁸⁴⁾ Lásd 131. preambulumbekendést.

⁽¹⁸⁵⁾ Lásd 131. preambulumbekendést. A tizenegy azonosított megállapodás az élelmiszer és italtermékekhez kapcsolódó technológiai licencia megállapodás.

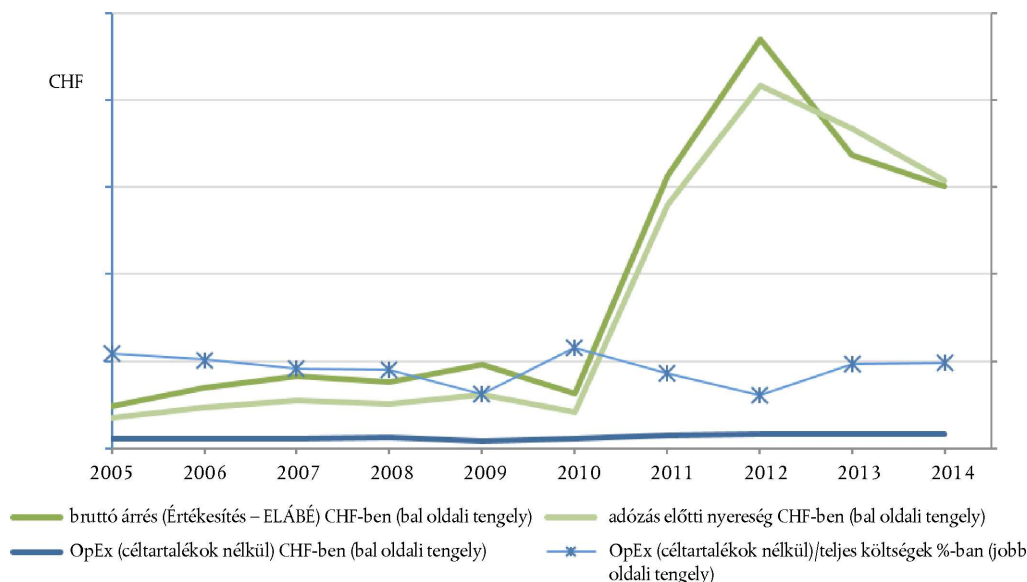
⁽¹⁸⁶⁾ Lásd 121. preambulumbekendést.

„[tanúsítási program, „e” kávétermékhez]” használt nyers kávébab árának [1,5-2] %-ával, amely az SMBV legnagyobb forgalmú terméke ⁽¹⁸⁷⁾. Valójában a Kávé és természetői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások program látszólag egy a [tanúsítási programmal] a Starbucks előadása szerinti szellemi tulajdonhoz vagy technológiai licenciához képest jobban összehasonlítható tanúsítási programból áll.

- (354) Továbbá az SMBV által az üzleteknek értékesített kávétermékek árát a 96. preambulumbekzdésben kifejtetteknek megfelelően költségápon határozzák meg. Ezért a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a Kávé és természetői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások program közvetlen és közvetett költségeire épülő módszerrel, szemben a Starbucks állításával, jobban meghatározható a program szokásos piaci ára az SMBV által a nyers kávébabért felszámított ára alapján.
- (355) A 6. táblázatban bemutatott árrés finanszírozását illetően a Bizottság rámutat arra, hogy az alkalmazott módszer nem számítja ki a forgótőke költségét, mert a vevői kötelezettségeket, amelyek egy szokásos üzletmenetben hozzájárulnak a követések és készletek finanszírozásához, nem vonják le a becsült finanszírozandó összegből ⁽¹⁸⁸⁾. A Starbucks valószínűleg úgy gondolja, hogy a finanszírozási költségeket ahhoz hozzá kell adni, mivel a becsült szállítási költségekre vonatkozó megállapodások anyagbeszerzőkön alapulnak, akiknek esetleg nem kerül tulajdonukba az eladott áru. Ezt azonban nem vizsgálják vagy bizonyítják a Starbucks által benyújtott elemzésben. Ezért a Starbucks által javasolttal összehasonlítható árrés finanszírozása nem tűnik indokoltnak.
- (356) Harmadszor, a 4. ábra az árrés 2011. évi növekedésének SCTC nyereségére gyakorolt hatást mutatja svájci frankban (CHF). A 4. ábra szintén az SCTC működési költségeit mutatja be, amelyek semmilyen olyan növekedést nem mutattak, ami az SCTC Starbucks által állított megnövekedett jelentőségétől lenne várható. Az összköltség százalékában kifejezett működési költségek értéke stabil maradt, és ezért a működési költségeket fedeznie kellett volna egy ELÁBÉ-hez kapcsolt díjazásnak. Az árrés növekedése a 2005 és 2010 közötti időszakban átlagosan [nagyjából 3 %-áról] 2010-2014 között [nagyjából 18 %-ra] ⁽¹⁸⁹⁾, az SCTC nyereségének megnégyszereződését eredményezte, ahogy azt a 4. ábra szemlélteti.

4. ábra

Az SCTC jövedelmezősége



- (357) A teljesség kedvéért a Bizottság megállapítja, hogy az SMBV pörkölési tevékenységén elkönyvelt vesztesége 2010 óta összefüggésbe hozható az SCTC-nek a nyers kávébabért fizetett költségek magasabb árrésével ⁽¹⁹⁰⁾, ahogy azt az 5. ábra is szemlélteti.

⁽¹⁸⁷⁾ Lásd 96. preambulumbekzdést.

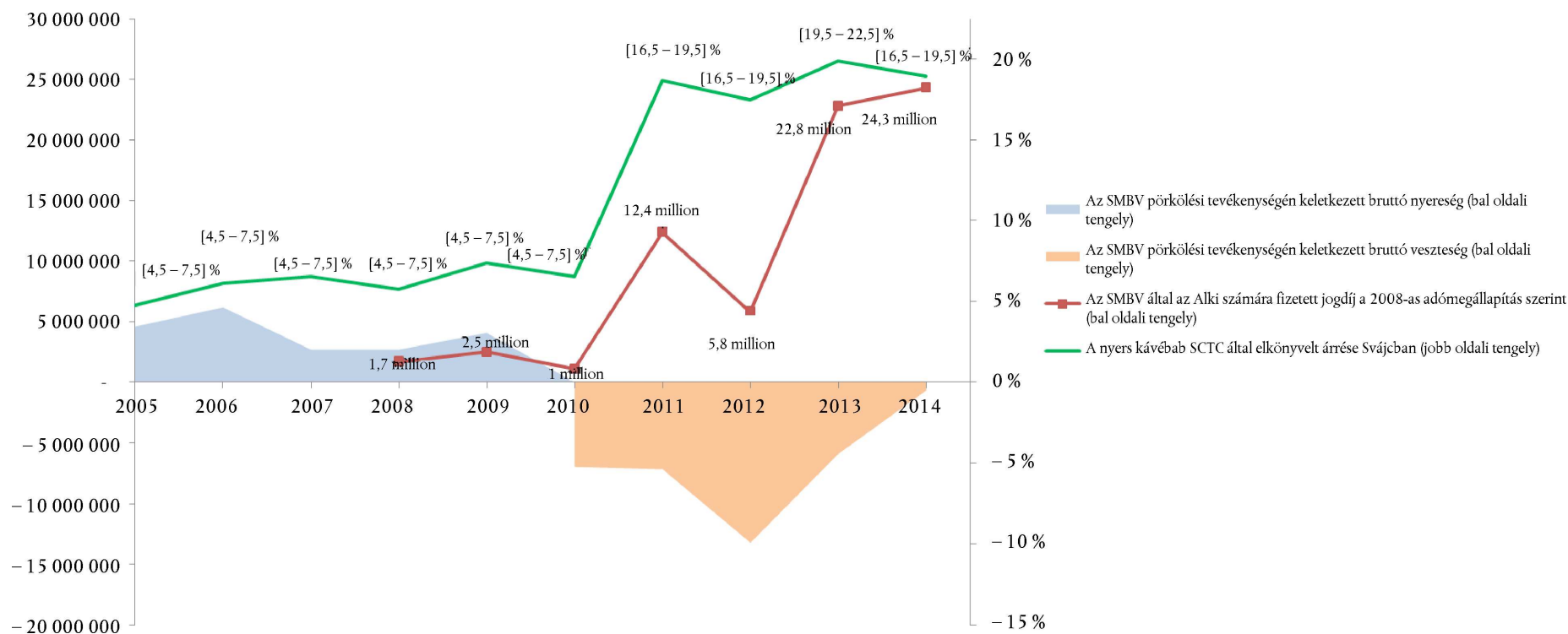
⁽¹⁸⁸⁾ Ráadásul az SCTC látszólag jelentős többlet pénzeszközt tart a 4. táblázatban szereplő adatok alapján.

⁽¹⁸⁹⁾ Lásd 346. preambulumbekzdést.

⁽¹⁹⁰⁾ Lásd 315. preambulumbekzdést.

5. ábra

Az SMBV pörkölési tevékenységének jövedelmezősége



(358) Figyelemmel e megállapításokra, a Bizottság úgy ítéli meg, hogy ahhoz, hogy 2011-től kezdődően egy szokásos piaci alapú árrés megbízható közelítését kapja, a 2005-2010 közötti időszakban alkalmazott [nagyjából 3 %-os] átlagos árrést a Kávé és termesztői méltányossági (C.A.F.E.) eljárások program költségeivel kellene növelni és legfeljebb a [tanúsítási program] költségei összegének erejéig. A [tanúsítási program] az SCTC által 2014 végén vásárolt nyers kávébab költségeinek [1-1,5] %-át, illetve az SMBV felé felszámított ár [0,5-1] %-át képviselte ⁽¹⁹¹⁾. Ezért az SCTC a 2011-től kezdődő időszakban szokásos piaci árrésnek legfeljebb az SCTC által vásárolt nyers kávébab költségeinek [nagyjából 6 %-át] könyvelhetné el, ami az SCTC által az SMBV-nek az SCTC ELÁBÉ-jára felszámított legfeljebb [nagyjából 9 %-os] bruttó árrésnek felel meg. Következésképpen az SCTC által az SMBV-nek beszállított nyers kávébab árára felszámított átlagosan [mintegy 18 %-os] árrés, amit ténylegesen 2011 és 2014 között alkalmaztak, nem tükrözi egy piaci alapú eredmény megbízható közelítését a szokásos piaci ár elvével összhangban.

(359) Összefoglalva, mivel a transzferárzási jelentés elmulasztja megvizsgálni, hogy a nyers kávébabért az SCTC által az SMBV-nek felszámított ár szokásos piaci ár-e, a szóban forgó jelentésben az SMBV adóköteles megállapítására javasolt módszer eltér attól a módszertől, amely egy piaci alapú eredmény megbízható közelítését adja a szokásos piaci ár elvével összhangban. Mivel e módszertan alkalmazásának eredménye az SMBV általános holland társasági adórendszer alatti adófizetési kötelezettségének a csökkentése azon nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek adóköteles nyereségét a piac határozza meg, a szóban forgó SMBV APA megállapodás e módszertan elfogadásával úgy tekintendő, hogy az a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett megkülönböztető előnyhöz juttatja az SMBV-t.

⁽¹⁹¹⁾ Lásd 96. preambulumbekendést.

g) Következtetés az SMBV APA által biztosított megkülönböztető előnyre vonatkozóan

- (360) A 339. – 341. preambulumbekzdésekben megállapítottaknak megfelelően a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a független ügyletekkel, különösen a Starbucks harmadik felekkel számos pörkölési és gyártási, valamint forgalmazási megállapodásban kötött pörkölési szellemi tulajdonra vonatkozó licencia megállapodásokkal való összehasonlítás az összehasonlítható független árak módszerével igazolja, hogy az SMBV által az Alki LP számára fizetett pörkölési jogdíj piaci értékének nullának kellene lennie. Következésképpen az SMBV APA egy olyan módszer elfogadásával, amely szerint az SMBV által a működési kiadások [9-12] %-át meghaladóan realizált összes nyereséget átirányítják az Alki LP-hez ⁽¹⁹²⁾, a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerinti megkülönböztető előnyhöz juttatja az SMBV-t.
- (361) Továbbá a transzferárazási jelentés azon mulasztása, hogy megvizsgálja vagy elemezze, hogy a nyers kávébabért az SCTC és az SMBV között felszámított ár szokásos piaci ár-e, azt jelenti, hogy a szóban forgó jelentésben javasolt és az SMBV APA-ban az SMBV Hollandiában adóköteles nyereségének megállapítására elfogadott módszer a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerinti megkülönböztető előnyhöz juttatja az SMBV-t.

9.2.3.4. Az SMBV-t helytelenül minősítették a legkevesbé összetett funkciónak a transzferárazási jelentésben.

- (362) A 282. preambulumbekzdésben kifejtettek szerint az ellátott funkciók összehasonlítása csak abban az esetben indokolt, ha lehetetlen összehasonlítani egy adott csoporton belüli olyan ügyletet, amelyre az APA-t kérelmezték (figyelemmel az ellátott funkciókra), egy hasonló független ügylettel. A 9.2.3.3. szakaszban kifejtettek szerint a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a Starbucks harmadik felekkel kötött számos pörkölési, gyártási és forgalmazási megállapodásában foglalt jogdíj megállapodások az SMBV és Alki LP közötti SMBV APA-ból következő jogdíj megállapodással összehasonlítható független ügyleteket képeznek.
- (363) Azon következtetés sérelme nélkül, hogy a jelen ügyben nem volt biztosított a funkcionális összehasonlítás, a Bizottság továbbá előadja, hogy a funkcióknak az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásával elvégzett elemzése a transzferárazási jelentésben nem adja egy piaci alapú eredmény megbízható közelítését a szokásos piaci ár elvével összhangban.
- (364) A funkciók szokásos piaci ár jellegének megfelelő megbecsülése érdekében a transzferárazási jelentésnek tartalmaznia kellene a kapcsolt ügyleten résztvevő mindegyik fél által ellátott funkciók elemzését.
- (365) Az olyan egyoldalú transzferárazási módszereknél, mint az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer, transzferárazási célból csak a „vizsgált fél” díjazását elemzik függetlenül az ügyletben résztvevő másik felek eredményül kapott díjazásától. Azt feltételezve, hogy az SMBV és az Alki LP közötti kapcsolatban az SMBV a „kevésbé összetett funkció”, a Starbucks adótanácsadója az SMBV-t vette „vizsgált félnek”, és nem vette figyelembe, hogy az Alki LP-nek felosztott reziduális nyereség arányban van-e az Alki LP funkcióival, kockázataival és eszközeivel. A Starbucks helyben hagyja ezt a választást, azzal, hogy az SMBV birtokában nincsen értékes szellemi tulajdon, és a rutinszerű tevékenységek ellátása során nem vállal jelentős üzleti kockázatokat – az SMBV ezért a szóban forgó kapcsolatban a kevésbé összetett szervezet ⁽¹⁹³⁾.
- (366) Azonban a Starbucks indoklása azt igazolja, hogy zavar van a funkciók összetettségét és a vállalt kockázatokat illetően. A 2010. évi OECD TÁ irányelvek 3.18. bekezdése ⁽¹⁹⁴⁾ kifejti, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásakor a vizsgált fél kiválasztásának összhangban kell állnia az ügylet funkcionális elemzésével ⁽¹⁹⁵⁾. Általános szabály, hogy mindig azt a felet kell vizsgálni („vizsgált fél”), amelyik esetében a transzferár-képzési módszer a legmegbízhatóbb módon alkalmazható, és a legtöbb megbízhatóan összehasonlítható ügylet áll rendelkezésre, azaz a vizsgált fél az esetek többségében az, amelyiknek a funkcionális elemzése kevésbé összetett.
- (367) Az összetettség és a kockázat két külön dolog, azonban a kockázati megfontolások megjelennek a funkcionális elemzésben. Az összetettséget relatív értelemben kell vizsgálni, vagyis az ügyletben részt vevő másik felekkel való összehasonlítással. A 2010. évi OECD TÁ irányelvek 3.18. bekezdése e tekintetben a vizsgált fél kiválasztásánál a „kevésbé” összetett funkcióra hivatkozik, nem pedig abszolút értelemben egy olyan funkcióra, amely egyáltalán nem összetett ⁽¹⁹⁶⁾. Az ügyletben részt vevő másik felekkel való összehasonlításban a funkciók összetettségének

⁽¹⁹²⁾ Lásd 102. preambulumbekzdést.

⁽¹⁹³⁾ Lásd 190. preambulumbekzdést.

⁽¹⁹⁴⁾ A vizsgált fél kiválasztása csak akkor szükséges, amikor a költség és haszon, illetve a viszonteladói árak módszerét vagy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert alkalmazzák, lásd a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 3.18. pontját.

⁽¹⁹⁵⁾ Ez a követelmény megtalálható az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 3.43. bekezdésében is.

⁽¹⁹⁶⁾ Erről van szó a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 2.59. és 9.79. bekezdésében is.

vizsgálatára vonatkozó követelmény megtalálható az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 1.21., 1.22. és 1.23. bekezdésében is. Ennek megfelelően, amikor az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert használják transzferárázási célból, az ügyletben részes másik fél, jelen esetben az Alki LP funkcióit is elemezni kell. Az Alki LP funkcióira vonatkozó információk természetesen a holland adóhatóság rendelkezésre álltak az SMBV APA iránti kérelem idején.

- (368) Azonban ha a kapcsolt ügyletek tekintetében azonosíthatók közvetlen összehasonlítható adatok, ezeknek az összehasonlítható ügyletekben részt vevő vállalat díjazásának megállapítását kellene szolgálniuk⁽¹⁹⁷⁾. A közvetlen összehasonlítható adatok megléte a szokásos piaci díjazás megállapításához az, amit a Bizottság ténylegesen vitat a 9.2.3.3. szakaszban.
- (369) Mindazonáltal a következő szakaszban a Bizottság megvizsgálja az SMBV-vel ügyletet bonyolító csoporthoz tartozó gazdálkodók relatív összetettségét.
- (370) Mindenekelőtt az SMBV pörkölési funkciója mellett számos egyéb funkciót is ellát. Ez a tény, mint ilyen, nehézséget okoz transzferárázási célból megfelelő összehasonlítható adatok felkutatásában⁽¹⁹⁸⁾. Emellett az SMBV által ellátott pörkölési funkció kritikus a kávégyártók számára. A SMBV piackutatást is végez vagy vásárol, szellemi tulajdonokat birtokol és szerződéseket köt bérnyújtókkal. Végezetül az ár meghatározás felelőssége nem egyértelműen meghatározott, és az SMBV látszólag bizonyos mértékű befolyást gyakorol az eladott árukért kapott árak felett.
- (371) Az SMBV által ellátott pörkölési tevékenység rutinszerű jellege a Starbucks adótanácsadójának állítása szerint a transzferárázási jelentésben ellentmond a versenytársak beadványainak, mivel azon négy versenytárs közül, akiket a Bizottság MIT információk szolgáltatására kért, három nem adja a pörkölést alvállalkozásba. Valójában e két versenytárs közül kettő jelezte, hogy a pörkölési funkciót kritikusnak tekintik, és ezért elvben nem gondolják úgy, hogy azt alvállalkozásba lehetne adni⁽¹⁹⁹⁾. Azonban az, hogy a pörkölési funkció egy fontos funkció, még nem feltétlenül jelenti azt, hogy az nagyon összetett is egyben.
- (372) Mégis, az SMBV speciális esetében a működési költségeinek elemzése komoly, piackutatáshoz kapcsolódó kiadásokat mutat⁽²⁰⁰⁾. Továbbá az SMBV egyik legjelentősebb működési kiadása az immateriális javak amortizációja. Az SMBV piackutatást végez, jelentős szellemi tulajdon van a birtokában és 2012-ben további szellemi tulajdont szerzett meg 4 millió euro értékben. Egy tevékenységét rutinszerűen végző termelő nem bocsátkozik ilyen tevékenységekbe.
- (373) Hollandia azt állítja, hogy azok a kiadások, amelyek szoftver és standard informatikai rendszerek utáni informatikai licencia fizetéséhez kapcsolódnak, mint ilyenek, nem bizonyítják, hogy az SMBV értékes szellemi tulajdont használ. Az Y vállalat esetében például egy bérnyújtóként megjelölt vállalat az informatikai rendszerhez kapcsolódó licenccégek fizet⁽²⁰¹⁾. Azonban az SMBV esetében a szellemi tulajdon amortizációja utáni kifizetések nem kapcsolódnak egy ilyen szoftverdíjhoz, figyelemmel arra, hogy a szoftverdíjakat az SMBV kimutatásaiban egy külön tétel alatt tartják nyilván⁽²⁰²⁾.
- (374) Az ilyen megfontolások nem elegendők ahhoz, hogy csak ezek alapján állapítsák meg, hogy az SMBV nem a legkevésbé összetett funkció. Az Alki LP által biztosított funkciók összetettségét is meg kell vizsgálni e célból.
- (375) Az Alki LP tevékenységeit a 324–329 preambulumbekkezdések vizsgálják. Ebből a vizsgálatból következik, hogy az Alki LP működési kapacitása rendkívül korlátozott, illetve nem létező, mivel nincsenek alkalmazottjai és egyik tagjának sincsenek alkalmazottjai.
- (376) A Bizottság ezért azt a következtetést vonja le, hogy a Starbucks adótanácsadója alaptalanul jelölte meg a transzferárázási elemzés céljából az SMBV-t az Alki LP-hez képest kevésbé összetett funkcióként.

⁽¹⁹⁷⁾ Lásd a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 2.3. bekezdését és az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 3.49. bekezdését.

⁽¹⁹⁸⁾ Az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 3.42. bekezdése szerint „nem helyénvaló azért alkalmazni az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert teljes vállalatra kiterjedően, ha a vállalat számos olyan különböző kapcsolt ügyletben vesz részt, amelyek összesített alapon nem hasonlíthatók össze egy független vállalkozás ügyleteivel.”

⁽¹⁹⁹⁾ Lásd 204–212. preambulumbekkezdéseket.

⁽²⁰⁰⁾ Lásd 98. preambulumbekkezdést.

⁽²⁰¹⁾ Lásd 212. preambulumbekkezdést.

⁽²⁰²⁾ Lásd 98. preambulumbekkezdést.

- (377) Következésképpen, mivel az SMBV adóalapjának megállapítására használt módszer a transzferárazási jelentésben arra a hibás feltételezésre épült, hogy az SMBV-nek kell a „vizsgált félnek” lennie az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásánál, ez a módszertan nem adja egy piaci alapú eredmény megbízható közelítését a szokásos piaci ár elvével összhangban. Mivel e módszertan SMBV APA általi jóváhagyásának eredménye az SMBV általános holland társasági adórendszer alatti adófizetési kötelezettségének a csökkentése azon nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek a szóba forgó rendszer alatti adóköteles nyereségét a piac határozza meg, az érintett APA úgy tekintendő, hogy az a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett megkülönböztető előnyhöz juttatja az SMBV-t.

9.2.3.5. A transzferárazási jelentés tévesen alkalmazza az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert.

- (378) Az előző szakaszokban a Bizottság bebizonyította, hogy a transzferárazási jelentés elmulasztja megvizsgálni, hogy az SMBV által az Alki LP-nek a pörkölési szellemi tulajdonra vonatkozó licencia – amely az a csoporton belüli ügylet, amely miatt ténylegesen kérelmezték és jóváhagyták az SMBV APA-t ⁽²⁰³⁾ – után fizetett jogdíj követi-e a szokásos piaci ár elvét. Majd ezt követően bebizonyította, hogy a transzferárazási jelentés helytelenül elemzi a csoporthoz tartozó összes vállalat összetettségét az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából. E következtetések sérelme nélkül, amelyek önmagukban lehetővé teszik a Bizottság számára levonni azt a további következtetést, hogy az SMBV APA megkülönböztető előnyhöz juttatja az SMBV-t azáltal, hogy csökkenti a hollandiai adófizetési kötelezettségét, a teljeség kedvéért a Bizottság azt is előadja, hogy a Starbucks adótanácsadója a transzferárazási jelentésben helytelenül alkalmazza az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert.

a) A Starbucks adótanácsadója a transzferárazási jelentésben helytelenül határozta meg az SMBV fő funkcióit

- (379) Transzferárazási célokból egy adott transzferárazási módszer választását és az összehasonlító adatok kiválasztását annak a vállalatnak a funkcionális elemzése alapján kell meghatározni, amelyre az APA-t kérik. A Starbucks adótanácsadója által elkészített funkcionális elemzés szerint az SMBV elsődleges funkcionális hozzájárulása a Starbucks csoporthoz a pörkölési termelési tevékenységekhez kapcsolódik ⁽²⁰⁴⁾. E feltételezés alapján az adótanácsadó az SMBV-t rutinszerű funkciókat ellátó alacsony kockázatú kávégyártónak és ezért az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása szempontjából a „legkevésbé összetett gazdálkodónak” tekinti.
- (380) Az eljárás megindításáról szóló határozatban a Bizottság kétségét fejezte ki azzal kapcsolatban, hogy Hollandia helytelenül fogadta el az SMBV alacsony kockázatú bérnyújtóként való besorolását a transzferárazási jelentésben ⁽²⁰⁵⁾.
- (381) A Hollandia és a Starbucks által a vizsgálat során benyújtott információk alapján a Bizottság úgy ítéli meg, hogy az adótanácsadó helytelenül jelölte meg az SMBV-t alacsony kockázatú gyártóként. Konkrétan, az SMBV bevételeivel kapcsolatban szolgáltatott információk igazolják, hogy az SMBV legnagyobb bevételi forrását nem a pörkölés jelenti. Ahogy azt a 2. táblázat szemlélteti, a „BEV. – CSOMAGOLT KÁVÉ” tétel ⁽²⁰⁶⁾ alatt nyilvántartott, pörkölt kávé értékesítéséből származó bevételek az SMBV 2013. és 2014. évi bevételeinek mindössze [15-20] %-át jelentik. 2007-ben, vagyis az SMBV APA megkötésével egy időben ez az arány lényegében azonos szinten, [15-20] %-on volt.
- (382) Ehelyett az SMBV Hollandiában elkönyvelt nyereségének legnagyobb hányada a pörköléstől eltérő tevékenységből származik. Valójában az SMBV-nek a Hollandia és a Starbucks által logisztikai és adminisztratív szolgáltatások nyújtásaként hivatkozott viszonteladási funkciója ⁽²⁰⁷⁾ jelentősebbnek tűnik, mint a pörkölési funkciója, amely az SMBV árbevételének [80-85] %-át adta 2013-ban, illetve 2014-ben. 2007-ben, az SMBV APA kérelmezésekor rendelkezésre álló adatok alapján ez az arány [75-80] % volt. Ráadásul abban az időben az SMBV [40-60] alkalmazottja közül [10-30] végzett munkát e tevékenységgel összefüggésben. A SMBV három szerződéses kapcsolatot is kezelt a forgalmazáshoz és logisztikához kapcsolódóan.

⁽²⁰³⁾ 9.2.3.2. szakasz.

⁽²⁰⁴⁾ Lásd 49. preambulumbekendést.

⁽²⁰⁵⁾ Lásd az eljárás megindításáról szóló határozat 79–96. preambulumbekendéseit.

⁽²⁰⁶⁾ A Starbucks jelezte, hogy a „BEV. – CSOMAGOLT KÁVÉ” megnevezés alatti bevételek az SMBV pörkölési és csomagolási funkciójához kapcsolódnak. Az egyéb olyan tételekből származó árbevételek, amelyek részben az SMBV által pörkölt kávé alapján feldolgozott termékeket foglalhatnak magukban, az SMBV teljes pörkölési teljesítményének csak egy kis hányadát képviselik, lásd 94. preambulumbekendést.

⁽²⁰⁷⁾ Lásd 166. és 190. preambulumbekendést.

- (383) Ellentétben Hollandia azon állításával, hogy a nem kávétermékek költségei az SMBV számára csak átmenő költségek ⁽²⁰⁸⁾, az SMBV valójában a nem kávétermékek viszonteladásán nyereséget könyvel el. Ráadásul az SMBV viszonteladási funkciója nemcsak az SMBV fő bevételi forrását jelenti, hanem az SMBV nyereségének egyetlen forrását is 2010 óta, figyelemmel arra, hogy az SMBV pörkölési tevékenysége attól az évtől kezdve veszteséges volt ⁽²⁰⁹⁾, függetlenül attól a kérdéstől, hogy a pörkölési tevékenység e veszteségét a nyers kávébab helytelen árazása okozta-e ⁽²¹⁰⁾.
- (384) Hollandia továbbá azzal érvel, hogy nem volt szüksége több információt bekérni a Starbucksól, mint amennyit az adóhatósága bekért az APA kérelem benyújtásakor, mivel tisztában volt az SMBV üzleti tevékenységével, ugyanis az APA már egy korábbi feltételes adómegállapítás megújítása volt ⁽²¹¹⁾. Azonban a tény, hogy Hollandia figyelmen kívül hagyta azt, hogy az SMBV legnagyobb bevétele a nem kávétermékek értékesítésből származik, egyértelműen ellentmond azon állításának, hogy adóhatósága tisztában volt az SMBV üzleti tevékenységével. ⁽²¹²⁾
- (385) Annak ellenére, hogy a transzferárazási jelentés elismeri, hogy az SMBV a harmadik felektől megvásárolt termelést továbbértékesíti az üzleteknek, figyelmen kívül hagyja ezt a funkciót, amikor kiválasztja az összehasonlító adatokat és a nyereségszint mutatókat az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása céljából. Ennek megfelelően a Starbucks adótanácsadója elmulasztott elvégezni egy kritikus vizsgálatot az SMBV elsődleges funkcióinak azonosításához a transzferárazási elemzéshez ⁽²¹³⁾.
- (386) A Starbucks adótanácsadója így tehát helytelenül határozta meg az SMBV elsődleges funkcióját, és azt a holland adóhatóság tévesen fogadta el az SMBV APA megállapodásban elfogadott díjazás alapjául.
- b) A Starbucks adótanácsadója helytelenül használta a működési költségeket a nyereségszint mutatójaként az üzleti nettó nyereségen alapuló módszerben való alkalmazás céljából
- (387) A 2010. évi OECD TÁ irányelvek 2.87. bekezdése jelzi, hogy jellemzően és az eset körülményeitől függően az értékesítési és forgalmazási működési költségek megfelelő alapul szolgálhatnak forgalmazói tevékenységek esetén az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer használatakor ⁽²¹⁴⁾.
- (388) Hollandia szerint, még ha az SMBV tevékenységeit nem is határozták meg helyesen a transzferárazási jelentésben, a működési költségek az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásakor megfelelően jelzik a nyereségességet. Mivel azonban az SMBV nyeresége a forgalmazott termékek árrésén keresztül képződik és kerül be a kimutatásokba, a Bizottság az értékesítést az SMBV nyereségtermelő viszonteladási funkciója jobb mutatójának tartja. Ráadásul 2008. és 2014. között ⁽²¹⁵⁾ az SMBV összes forgalma majdnem háromszorosára, míg a bruttó árrés több mint duplájára növekedett ugyanebben az időszakban. ⁽²¹⁶⁾ Ezzel szemben az SMBV működési költségei mindössze 6 %-ot emelkedtek, így a működési költségek nem tekinthetők az SMBV nyereségtermelő viszonteladási funkciója megfelelő mutatójának.
- (389) Valójában az SMBV viszonteladási tevékenységéből származó nyereségét Hollandiában könyveli el, és azt a csoport egyetlen másik olyan tagjának sem tulajdonítják, amely képes lenne ilyen nyereséget termelni. Sőt, a jogdíj reziduális nyereségként való kifizetése ténylegesen átirányítja az SMBV nem kávétermékekből származó nyereségét az Alki LP-hez. Azonban a jogdíjfizetés egyetlen állítólagos komponense sincs semmilyen kapcsolatban az SMBV viszonteladói funkciójából származó nyereséggel, mivel az Alki LP nincs olyan helyzetben, hogy aktív nyereséget termeljen a nem kávétermékek viszonteladásából, ugyanis nincs erre működési kapacitása sem közvetlenül, sem a tagjain keresztül ⁽²¹⁷⁾. Ezért az, hogy ezt a nyereséget Alki LP-hez rendelik a reziduális nyereség alapján fizetett jogdíjon keresztül, nincs összhangban a szokásos piaci ár elvével.

⁽²⁰⁸⁾ Lásd 97. preambulumbekendést.

⁽²⁰⁹⁾ Lásd 315. preambulumbekendést.

⁽²¹⁰⁾ Lásd 342. és az azt követő preambulumbekendéseket.

⁽²¹¹⁾ Lásd 179. preambulumbekendést.

⁽²¹²⁾ Lásd még a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 1.43. bekezdését és az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 1.21. bekezdését.

⁽²¹³⁾ Ugyanott.

⁽²¹⁴⁾ Ez összhangban van az 1995. évi OECD TÁ irányelvek 3.48. bekezdésében a forgalmazói funkcióval kapcsolatban bemutatott példával is.

⁽²¹⁵⁾ A 2008. évi 128 millió euróról 2014-ben 350 millió euróra.

⁽²¹⁶⁾ A 2008. évi 20 millió euróról 2014-ben 44 millió euróra.

⁽²¹⁷⁾ Lásd 235. preambulumbekendést.

- (390) Ráadásul a nyilvántartott nyereséget hozzá kell rendelni, mivel azok gazdasági realitást képeznek, amelyet nem érvényteleníthet egy olyan gazdasági vagy transzferárazási modell, amelynek célja, hogy (közvetlen) összehasonlító adatok hiányában közelítse a gazdasági realitást. Az SMBV esetében a nem kávétermékek viszonteladásából származó nyereség nem rendelhető hozzá a csoport egy másik olyan gazdálkodójához vagy egy olyan harmadik félhez egy bármilyen formájú díjazáson keresztül, amely olyan helyzetben van, hogy a nem kávétermékek viszonteladásából képes lenne aktív nyereséget termelni, ezért azt az SMBV-hez kellene rendelni.
- (391) Így tehát az adótanácsadó helytelenül használta a működési költségeket a forgalom helyett a nyereségszint mutatójaként az üzleti nettó nyereségen alapuló módszerben való alkalmazásakor.
- c) Az SMBV viszonteladási funkcióján alapuló funkcionális elemzés és a forgalom utáni árrésen alapuló díjazás magasabb díjazást eredményezett volna
- (392) A Starbucks adótanácsadójának az SMBV fő funkcióinak helytelen meghatározása és a működési költségek nyereségszint mutatóként való helytelen megválasztása hatásának szemléltetéséhez a Bizottság megismételte az adótanácsadó elemzését egy korrigált azonos profilú vállalkozás csoporttal az SMBV viszonteladási funkciója alapján, és kiszámolt egy forgalom utáni árrést erre az azonos profilú csoportra.
- (393) Figyelemmel arra, hogy az SMBV fő üzleti tevékenységét a transzferárazási jelentésben helytelenül határozták meg, az adótanácsadó által az SMBV által ellátott funkciók díjazásának megállapításához használt azonos profilú összehasonlító vállalatok csoportja – „Tea, kávé feldolgozása” NACE kód ⁽²¹⁸⁾ – ugyanolyan helytelen volt az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása szempontjából. Az azonos profilú csoport korrigálásához a Bizottság egy hasonló elemzést végzett a transzferárazási jelentésben is használt Amadeus adatbázis alapján, a „Kávé-, tea-, kakaó-, fűszer-nagykereskedelem” NACE kód használatával. A Bizottság által az azonos profilú csoport kiválasztására használt egyéb kiválasztási kritériumok megegyeztek a Starbucks adótanácsadója által a transzferárazási jelentésben használt kritériumokkal ⁽²¹⁹⁾.
- (394) Összehasonlítási célból a Bizottság a korrigált azonos profilú csoportból kivette azokat, amelyek főként kávéból és teából eltérő termékeket (például fűszereket, cukrot vagy a kizárólag berendezéseket árusító vállalatokat) forgalmaztak, miközben megtartotta a pörköléssel foglalkozó vállalatokat, ami tizenkettő összehasonlítható vállalatot eredményezett.
- (395) mivel e tizenkét vállalat fele nem szolgáltatott adatokat a működési költségekre vonatkozóan ⁽²²⁰⁾, és mivel az az adat érzékeny a különböző adójogrendszerek közötti számviteli különbségekre, a Bizottság kiszámolt egy árrést a forgalomra a korrigált azonos profilú csoportban szereplő vállalatokra. A számítások eredményét a 12. táblázat mutatja be.

⁽²¹⁸⁾ Lásd az 57. preambulumbekendést.

⁽²¹⁹⁾ Olyan aktív vagy ismeretlen státusú vállalatokat tartott meg az EU-15 országokban, Izlandon, Norvégiában és Svájcban, amelyeknek legfeljebb 25 %-a áll másik vállalat tulajdonában a függetlenségi kritérium biztosítására – e választások megegyeztek az adótanácsadó választásával. Azonban egy frissebb megfigyelési időszakot tartott meg, mivel az adótanácsadó a 2001-2005 időszak adatait használta, az APA-t pedig 2008-ban kötötték, három évvel az adatokat utolsó időszakát követően.

⁽²²⁰⁾ A transzferárazási jelentésben a működési költségeket az összes költség és az Amadeust üzemeltető Bureau van Dijk által „anyagköltségként” megnevezett költség, amelynek már tartalmaznia kell az ELÁBE-t, közötti különbség kiszámításával kapták. Az „anyagköltség” adat az összehasonlításban szereplő sok vállalat esetében nem állt rendelkezésre.

Összehasonlító elemzés nagykereskedelmi forgalmazás alapján

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

- (396) Az alapvetően a kávé nagykereskedelmi forgalmazásban aktív azonos profilú csoport elemzése 3,1 %-os átlagos értékesítési nyereséget eredményezett, ahol az interkvartilis tartomány 1,5 %- 5,5 % közötti. Annak ellenére, hogy az összehasonlíthatósági kérdések kezelése szempontjából az egyéb lehetséges tartományok közül az interkvartilis tartományt a 2010. évi OECD TÁ irányelvek csak egyetlen pontban említik ⁽²²¹⁾, azt gyakran alkalmazzák az adótanácsadók. Azonban annak elkerülésére, hogy a transzferárazást alkalmazó vállalatok előnyhöz jussanak, a kapcsolt ügyletek árazása céljára a tartományban a legvalószínűbb piaci eredményhez legközelebb álló pontot kell használni.
- (397) A jelen esetben az SMBV adóalapja az SMBV APA-ban megállapítottak szerint kívül esik a korrigált azonos profilú csoport alapján az eladásokra számított árrésen alapuló díjazással számított interkvartilis tartományon. A 13. táblázatban bemutatottak szerint, 2008 óta az SMBV APA alapján számított adóköteles nyeresége minden egyes évben alacsonyabb volt, mint e tartomány alsó pontjában, vagyis a forgalom 1,5 %-a:

13. táblázat

(EUR)

	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
SMBV értékesítés	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
SMBV adóköteles bevétele a kifogásolt adómegállapítás alapján	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
adóköteles bevétel alsó tartománya (1,5 %)	1 931 770	2 035 164	2 139 409	2 762 386	4 293 261	4 914 487	5 258 083
adóköteles bevétel értéktartományának középértéke (3,1 %)	3 992 325	4 206 006	4 421 445	5 708 932	8 872 739	10 156 606	10 866 704
adóköteles bevétel felső tartománya (5,5 %)	7 083 157	7 462 268	7 844 498	10 128 750	15 741 956	18 019 785	19 279 637
az SMBV adóköteles bevétele az SMB értékesítésének %-ban	1,2 %	1,3 %	1,2 %	0,8 %	0,6 %	0,5 %	0,5 %

- (398) Az 1,5 %-5,5 % közötti interkvartilis tartomány a 2005-2007 közötti időszak pénzügyi adatain alapul, ami az SMBV APA-t megelőző legfrissebb időszak. Az a megállapítás, hogy az APA-ban elfogadott adóalap kívül esik a tartományon, egyformán érvényes a különböző megfigyelési időszakokra ⁽²²²⁾.
- (399) Azt, hogy a Starbucks adótanácsadója hibásan tekintette az SMBV-t olyan gyártó vállalatnak, amelynek díjazása az SMBV szokásos piaci díjazás megbecslése céljából a működési költségeken alapul, tovább igazolta egy belső adatokkal végzett összehasonlítás az SMC-vel. Az SMC a Starbucks csoport egyetlen másik olyan vállalata, amely házon belül végez pörkölési tevékenységet ⁽²²³⁾. Mivel ez a vállalat adózási célból konszolidált a Starbucks US vállalattal, a Starbucksot semmi nem ösztönzi arra, hogy e vállalat nyereségét jogdíjfizetésen keresztül átirányítsa a Starbucks Corporation-nek. Ezért annak ellenére, hogy az SMC kimutatásai nem auditáltak, adómegfontolások hiányában azokat valódi üzleti célból készítették. E kimutatások alapján az SMC több mint [40-50]-szer nyereségesebb, mint az SMBV APA-ban megállapított díjazása, ha a működési költségek megtérülését vesszük.

⁽²²¹⁾ Lásd a 2010. évi OECD TÁ irányelvek 3.57. pontját.

⁽²²²⁾ Ha ehelyett egy öt éves időszakot választunk 2003 és 2007 között, a kapott interkvartilis tartomány 1,5 % és 5,8 % között helyezkedne el, 2,9 %-os középértékkel. Ha ugyanazt az öt éves időszakot választunk 2001 és 2005 között, amelyet a Starbucks választott a transzferárazási jelentésben, a kapott interkvartilis tartomány 1,8 % és 5,7 % között helyezkedne el, 2,7 %-os középértékkel. Végezetül, ha egy 2007 helyett 2006-tal végződő öt éves időszakot választunk (vagyis 2002-2006 között), a kapott interkvartilis tartomány 1,7 % és 5,2 % között helyezkedne el, 2,6 %-os középértékkel.

⁽²²³⁾ Lásd 139. preambulumbekendést.

A 140. preambulumbekkezdésben kifejtettek és a 9. táblázatban bemutatottak szerint miközben az SMBV APA elfogad egy [9-12] %-os árrést a működési költségek alapján számolt nyereség után, ez az arány az SMC esetében az elmúlt négy számviteli időszakban nagyjából 500 % volt.

- (400) A Bizottság által a 392.–398. preambulumbekkezdésekben elvégzett számításnak nem az a célja, hogy kiszámolja az SMBV-nek a Starbucks csoporton belül ellátott funkcióért járó szokásos piaci ár alapú díjazását. A Bizottság elismeri, hogy a fent bemutatott tartományt nem támasztja alá kielégítő összehasonlíthatósági elemzés, és hogy a számításnak egyszerűen az a célja, hogy megismételje és lemásolja az adótanácsadó elemzését olyan esetben, ha a funkciókat helyesen azonosította volna. Ehelyett viszont a Bizottság által elvégzett számításnak inkább az volt a célja, hogy bemutassa, hogy még ha a Bizottságnak a 9.2.3.3. és 9.2.3.4. szakaszban levont következtetései hibásak is lennének, az, hogy az adótanácsadó tévesen azonosította az SMBV fő funkcióit és tévesen választotta a működési költségeket a nyereségszint mutatójának az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásában megerősíti, hogy a transzferárazási jelentésben javasolt és az SMBV APA-ban az SMBV hollandiai adóalapjának megállapítására elfogadott módszertan nem adja egy piaci alapú eredmény megbízható közelítését a szokásos piaci ár elvével összhangban. Mivel e módszertan eredménye az SMBV általános holland társasági adórendszer alatti adófizetési kötelezettségének a csökkentése azon nem integrált vállalatokhoz képest, amelyeknek a szóban forgó rendszer szerinti adóköteles nyereségét a piac határozza meg, az SMBV APA megállapodás e módszertan elfogadásával úgy tekintendő, hogy az a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett megkülönböztető előnyhöz juttatja az SMBV-t.

d) A forgótőke korrekció nem megfelelő alkalmazása

- (401) A transzferárazási jelentésben a Starbucks adótanácsadója egy „átváltási felár helyesbítést” javasol, amelyet Hollandia forgótőke korrekcióként mutat be, azonban az alkalmazott módszertan nem faktorizálódik sem az összehasonlítható vállalatok, sem pedig az SMBV forgótőkéjének szintjében. A forgótőke a készletek és a szállítási kötelezettségek nélkül finanszírozandó áruszállításból származó követelések összege. Nincs állandó kapcsolat a korrekcióban használt ELÁBÉ és a forgótőke szükségletek között. Különösen a magas nyersanyagköltségű vállalatoknak alacsony a forgótőke szükséglete, ha hatékonyan dolgozza fel készleteit. A forgótőke korrekciók célja a készletek és az áruszállításból származó követelések, illetve a szállítói kötelezettségek feldolgozásából eredő azon különbségek korrigálása, amelyek nem jelennek meg a vállalat által felhasznált nyersanyag mennyiségében.
- (402) A Bizottság ezért úgy ítéli meg, hogy az adótanácsadó „forgótőke korrekciója” alkalmatlan a kimondott célra és a forgótőke különbségeinek korrigálására. Semmi sem indokolja ezt a helyesbítést a transzferárazási jelentésben bemutatott tények alapján. Hollandia érvelése, hogy a 2010. évi OECD irányelvek III. fejezetének mellékletében bemutatott módszer, ugyan akkoriban rendelkezésre állt, nem képezte részét az 1995. évi OECD irányelveknek, amely az APA megkötésének idején alkalmazandó volt ⁽²²⁴⁾, ezért irreleváns.
- (403) A Bizottság által az eljárás megindításáról szóló határozatban a forgótőke korrekciót illetően kifejezett kétségekre válaszul ⁽²²⁵⁾ Hollandia benyújtott egy árrés szimulációt, amelyet a helyesbítés módszertanának különböző időszakokra történő alkalmazásával számított, különböző kamatlábak használatával és végezetül a referenciával azonos kamatláb használatával, amelyből azonban inkább levont, nem pedig hozzáadott 50 bázispontot. Ezek a szimulációk azonban nem oszlatják el a kétségeket. A Bizottság nem emelt kifogást a Starbucks adótanácsadója által a transzferárazási jelentésben használt időszakok ellen. Ehelyett az eljárás megindításáról szóló határozat 101. preambulumbekkezdésében a Bizottság megállapítja, hogy a nyersanyagok után fizetett hipotetikus díjat az EURIBOR-ra hivatkozással, annak 50 bázispontos megemelésével becsülték meg, amelynek szintjét nem magyarázták. Hollandia nem magyarázza ezt a szintet különböző kamatlábakat és egy eltérő mínusz 50 bázispontos felárat használó szimulációk bemutatásával, ami magyarázat nélkül maradt.
- (404) A Hollandia által benyújtott szimulációt illetően, ahol az SMBV összes költséggel – beleértve az ELÁBÉ-t is – elosztott adózás előtti nyereségét összehasonlította a versenytársak összes költségre jutó adózás előtti nyereséghányadával ⁽²²⁶⁾, a Bizottság megjegyzi, hogy Hollandia olyan tartományt vesz, amely az SMBV APA utáni időszakból származó adatokon alapul. Ha az összköltséghez viszonyított adózás előtti nyereség interkvartilis tartományát az azonos profilú versenytársak 2001-2005 közötti időszakból származó pénzügyi adatai alapján határozzuk meg, mint ahogy azt a transzferárazási jelentésben is tették, ez a tartomány 4,9 % 13,1 % közé esne, és az SMBV nyeresége ezen időszak alatt a tartományon kívül esne ⁽²²⁷⁾. 2008-ban például az SMBV összes költséghez viszonyított adózás előtti nyeresége 1,2 % volt, 2014-ben pedig ez 0,5 %-ra csökkent.

⁽²²⁴⁾ Lásd 177. preambulumbekkezdést.

⁽²²⁵⁾ Lásd az eljárás megindításáról szóló határozat 111–113. preambulumbekkezdéseit.

⁽²²⁶⁾ Lásd 178. preambulumbekkezdést.

⁽²²⁷⁾ Ez a tartomány az eljárás megindításáról szóló határozat 5. táblázatában szereplő ábrákból következik.

- (405) Hollandia továbbá egy a 2012. évi International Transfer Pricing Journal-ban megjelent cikkre is hivatkozik, amely szerint a nyereségszintek a teljes jogú és a bérnyújtók esetében egyaránt az ELÁBÉ-t is tartalmazó összes költség a legalkalmasabb mutatója. A cikk összehasonlítja a teljes jogú gyártók és a bérnyújtók összes költségére vetített haszonkulcsokat. Ez az elemzés kimutatja, hogy a kiválasztott minta alapján a bérnyújtóknak magasabb az összes költségre vetített haszonkulcsa a teljes jogú gyártókhoz képest. Azonban a cikkben bemutatott empirikus tanulmány eredményének általános érvényessége ellenére a cikk megállapításai ellentmondanak, semmint alátámasztják Hollandia arra vonatkozó érvelését, hogy az alacsony kockázatú gyártók nyereségességét a teljes jogú gyártókhoz képest lefelé kell korrigálni. Ennek az az oka, hogy Hollandia elfogadta a haszonkulcs csökkenését annak faktorizálására, hogy az SMBV nem teljes jogú gyártó, miközben a cikk megállapításai látszólag azt jelzik, hogy magasabb haszonkulcs volna megfelelő.
- (406) Végezetül a transzferárazási jelentés szintén elfogadja az adóalap kiszámításához használt költségalap jelentős csökkentését 2008-ban szemben a korábbi megállapodással, azzal hogy nem veszi figyelembe az [1-es gyártó vállalat] költségeit, noha az SMBV tevékenységei nem változtak, és az [1-es gyártó vállalattal] fenntartott kereskedelmi kapcsolata szintén nem változott. Az SMBV tényleges tevékenységeinek téves besorolásával együtt ez a helyesbítés nem tűnik kielégítőn megindokoltnak.
- (407) Összefoglalva, még ha az összehasonlító elemzés nem is az SMBV helytelen kávépörkölőként való besorolásán alapult volna, és a Starbucks adótanácsadója a működési költségek helytelen alkalmazása helyett az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásában nyereségszint mutatóként a forgalmat használta volna, a forgótőke korrekció és az [1-es gyártó vállalat] költségeinek kihagyása az SMBV adóalapjából azt jelenti, hogy a transzferárazási jelentésben javasolt és az SMBV APA-ban elfogadott módszertan nem adja egy piaci alapú eredmény megbízható közelítését a szokásos piaci ár elvével összhangban.
- (408) E módszertan elfogadásával, amelynek eredménye az SMBV általános holland társasági adórendszer alatti adófizetési kötelezettségének a csökkentése azon nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek a szóban forgó rendszer szerinti adóköteles nyereségét a piac határozza meg, az SMBV APA megállapodás a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett megkülönböztető előnyhöz juttatja az SMBV-t.

9.2.4. Másodlagos érvelés: A rendeletről való eltérésből eredő megkülönböztető előny

- (409) Hollandia és a Starbucks vitatta, hogy a rendelet megfelelő referenciarendszert jelentene, amellyel szemben meg kellene határozni az SMBV APA-ból eredő megkülönböztető előny meglétét.
- (410) A 245–251. preambulumbekkezdésben megállapítottak szerint a Bizottság nem ért egyet Hollandia és a Starbucks érvelésével az alkalmazandó referenciarendszert illetően. Azonban egy másodlagos érvelésben a Bizottság megállapítja, hogy az SMBV APA az SMBV-t egy olyan korlátozottabb referenciarendszer összefüggésében is megkülönböztető előnyhöz juttatja, amely olyan csoportvállalatokból áll, amelyek a társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdése és a rendelet hatálya alá tartozó transzferárazást alkalmaznak.
- (411) A társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdése és a rendelet létrehozzák a „szokásos piaci ár elvét” a holland adótörvény keretében, amely szerint a csoporton belüli vállalatok közötti ügyleteket úgy kell díjazni, mintha azokban összehasonlítható, szokásos piaci feltételek között tárgyaló független vállalatok állapodtak volna meg. A rendelet preambuluma különösen kifejti, hogy a szokásos piaci ár elvét az OECD TÁ irányelvekben meghatározottak szerint átültették a nemzeti törvényekbe, és hogy azok az irányelvek közvetlenül vonatkoznak Hollandiára ⁽²²⁸⁾.
- (412) Figyelemmel arra, hogy a Bizottság már a 9.2.3.1. szakaszban bebizonyította, hogy az SMBV APA a Starbucks adótanácsadójának bizonyos olyan módszertani választásait fogadja el transzferárazási célból, amelyek nem tekinthetők úgy, mint amelyek egy piaci alapú eredmény megbízható közelítését adják, ami az SMBV hollandiai adókötelezettségének csökkenését eredményezi, a Bizottság hasonlóképpen meg tudja állapítani, hogy a szóban forgó APA a társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdése és a rendelet korlátozottabb referenciakerete értelmében is megkülönböztető előnyt vet fel.

⁽²²⁸⁾ Lásd 87. preambulumbekkezdést.

9.2.5. Indokoltság

- (413) Sem Hollandia, sem a Starbucks nem terjesztett elő semmilyen esetleges indokoltságot az SMBV SMBV APA eredményeképp előálló megkülönböztető kezelésére. A Bizottság emlékeztet e tekintetben, hogy az indokoltság igazolásának terhe mindig a tagállamot terheli.
- (414) A Bizottság semmilyen esetben sem volt képes azonosítani annak a kedvezményes kezelés indokoltságának olyan lehetséges okát, amelyben az SMBV az SMBV APA eredményeképp részesül, ami mondhatni közvetlenül a referenciarendszer lényeges, alapvető vagy vezérelvéből származik, vagy a rendszerben rejlő és annak működéséhez és hatékonyságához elengedhetetlen mechanizmusok eredménye ⁽²²⁹⁾, függetlenül attól hogy a szóban forgó rendszer az általános holland társasági nyereség-adórendszer, ahogy azt a Bizottság megállapította, vagy a rendelet, ahogy azt Hollandia és a Starbucks állítják.

9.2.6. Következtetés a megkülönböztető előny meglétére vonatkozóan

- (415) A Bizottság megállapítja, hogy az SMBV APA azzal, hogy jóváhagyott egy olyan nyereségelosztási módszert az SMBV javára a Starbucks csoporton belül, amely nem tekinthető akként, hogy az egy piaci alapú eredmény megbízható közelítést adja a szokásos piaci ár elvével összhangban és eredménye az SMBV általános holland társasági adórendszer alatti adófizetési kötelezettségének a csökkentése azon nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek a szóban forgó rendszer szerinti adóköteles nyereségét a piac határozza meg, a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett megkülönböztető előnyhöz juttatja az SMBV-t.
- (416) Egy másodlagos érveléssel a Bizottság megállapítja, hogy az SMBV APA azzal, hogy a rendelet értelmében, a társasági adótörvény 8b. cikkének (1) bekezdése alapján jóváhagyott egy olyan nyereségelosztási módszert az SMBV javára, amely nem tekinthető akként, hogy az egy piaci alapú eredmény megbízható közelítést adja a szokásos piaci ár elvével összhangban és eredménye az SMBV általános adófizetési kötelezettségének a csökkentése más, Hollandiában adóköteles csoportvállalatokhoz képest, a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett megkülönböztető előnyhöz juttatja az SMBV-t.

9.3. A kifogásolt intézkedés kedvezményezettje

- (417) A Bizottság az úgy ítéli meg, hogy az SMBV APA a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerinti megkülönböztető előnyhöz juttatja az SMBV-t, mivel a szóban forgó gazdálkodó Hollandiában adóköteles nyereségének csökkentését eredményezi azon nem integrált vállalatokhoz képest, amelyek adóköteles nyereségét piaci feltételek mellett bonyolított ügyletek határozzák meg. Azonban a Bizottság leszögezi, hogy az SMBV egy multinacionális vállalatcsoport, nevezetesen a Starbucks csoport részét képezi, és az SMBV szóban forgó csoporton belüli szerepének díjazása az SMBV APA tárgyát képezi.
- (418) Külön jogi személyek egy gazdasági egységnek tekinthetők az állami támogatásokra vonatkozó szabályok alkalmazásában. Ez a gazdasági egység tekintendő ezután a támogatási intézkedésből részesülő releváns vállalkozásnak. Ahogy azt korábban a Bíróság megállapította, „[a] versenyjogban a „vállalkozás” fogalmát úgy kell érteni, mint amely egy gazdasági egységet jelöl [...] még akkor is, ha jogilag a szóban forgó gazdasági egység több természetes vagy jogi személyből áll is.” ⁽²³⁰⁾ Annak meghatározására, hogy több gazdálkodó gazdasági egységet alkot-e, a Bíróság a befolyásoló részesedés meglétét vagy a funkcionális, gazdasági vagy szervezeti kapcsolatokat vizsgálja ⁽²³¹⁾. A jelen esetben az SMBV teljes mértékben az Alki LP irányítása alatt áll, amelyet viszont a Starbucks csoport vállalatai irányítanak ⁽²³²⁾.
- (419) Ráadásul a Starbucks csoport volt az, amelyik döntést hozott az SMBV létrehozásáról Hollandiában, és ezért a Starbucks csoport az, akinek előnye származik az SMBV APA-ból, mivel a szóban forgó APA, ahogy azt a 45. preambulumbekkezdés jelzi, meghatározza, hogy mekkora nyereséget osszanak az SMBV-re a vállalatcsoporton belül az érintett csoport vállalatainak nyújtott funkciókért. Az SMBV APA tulajdonképpen egy feltételes adómegállapítás, amely elfogadja a Starbucks csoporton belüli ügyletekre alkalmazott transzferárazási módszertant, így a holland adóhatóság SMBV-nek nyújtott minden kedvezményes adóügyi megítélése a Starbucks csoport egészének hasznára válik azzal, hogy nem pusztán az SMBV, hanem az egész csoport számára biztosít pótlólagos erőforrásokat. Másképp fogalmazva, a 257. preambulumbekkezdésben kifejtettek szerint, azokban az

⁽²²⁹⁾ C-78/08–C-80/08 egyesített ügyek, Paint Graphos és társai ECLI:EU:C:2009:417, 69. pont

⁽²³⁰⁾ C-170/83 sz. ügy, Hydrotherm ECLI:EU:C:1984:271, 11. pont Lásd még T-137/02 sz. ügyet, Pollmeier Malchow kontra Bizottság ECLI:EU:T:2004:304, 50. pont.

⁽²³¹⁾ C-480/09 P sz. ügy, Acea Electrabell Produzione SpA kontra Bizottság ECLI:EU:C:2010:787 47–55. pontok; C-222/04 sz. ügy, Cassa di Risparmio di Firenze SpA és társai ECLI:EU:C:2006:8, 112. pont.

⁽²³²⁾ A Starbucks csoport vállalati szerkezetét részletesebben a 27. preambulumbekkezdés, és az eljárás megindításáról szóló határozat 1. ábrája ismerteti.

esetekben, amikor transzferárazásra van szükség ahhoz, hogy meghatározzák egy és ugyanazon csoport különböző jogalanyai termékeinek és szolgáltatásainak árát, a transzferár meghatározása természeténél fogva a vállalatcsoport egynél több tagjára is hatással van (egyik vállalat áremelése csökkenti a másik nyereségét).

- (420) Ennek megfelelően és azon tény ellenére, hogy a csoportot különböző jogi személyiségekbe szervezték, a transzferárazási megállapodások összefüggésében azokat a vállalatokat a kifogásolt támogatási intézkedésből profitáló egyetlen csoportnak kell tekinteni ⁽²³³⁾.
- (421) Végezetül a jelen ügyben az SMBV hollandiai adóalapjának meghatározása befolyásolja az Alki LP felé teljesített jogdíjfizetéseket, mivel a jogdíj az SMBV által a működési költségek [9-12] %-a felett elkönyvelt nyereségnek felel meg az SMBV APA-ban elfogadottak szerint ⁽²³⁴⁾. Az SMBV hollandiai adókötelezettségének csökkentése ezért nem csak az SMBV, hanem az Alki LP és ezért a Starbucks csoport hasznára is válik.

9.4. Következtetés a támogatás meglétére vonatkozóan

- (422) Figyelemmel az előzőekre, a Bizottság megállapítja, hogy a holland adóhatóság által megkötött SMBV APA az SMBV-t és a Starbucks csoportot megkülönböztető előnyhöz juttatja, amely Hollandiának tulajdonítható, finanszírozása állami forrásokon keresztül történik, és amely torzíja a versenyt, vagy azzal fenyeget, és alkalmas arra, hogy befolyásolja az unión belüli kereskedelmet. Ezért az SMBV APA a Szerződés 107. cikke (1) bekezdésének értelmében vett állami támogatást jelent.
- (423) mivel az SMBV APA előidézi azon költségek csökkenését, amelyeket szokásos körülmények között az SMBV-nek üzleti működése során viselnie kellene, a szóban forgó APA az SMBV-nek és a Starbucks csoportnak juttatott működési támogatásnak tekintendő.

9.5. A Bizottság rendelkezésére álló bizonyíték az állami támogatás megállapításához

- (424) A Hollandia által a közigazgatási eljárás során előterjesztett érvek közül az egyik az volt, hogy néhány információ, amelyekre a Bizottság az eljárás megindításáról szóló határozatában támaszkodott, valamint azok az adatok, amelyekre a hivatalos vizsgálati eljárás során támaszkodott, nem álltak a holland adóhatóság rendelkezésére az SMBV megkötésének időpontjában. Ezért Hollandia azzal vádolja a Bizottságot, hogy az SMBV megvizsgálásakor „az utólagos bölcsesség” előnyét élvezte.
- (425) Például, míg az SMBV bérnyújtóként való besorolásának vizsgálata az SMBV által az APA idején ellátott funkciókra hivatkozik, az egyéb tevékenységekhez is kapcsolódik, mint például a piackutatásra vagy az immateriális javak amortizációjára, ami csak később következett be, és ezért azt a holland adóhatóság nem vehette figyelembe akkor, amikor 2008-ban megkötötte az APA-t. Ugyanígy az a tény, hogy a nyers kávébab költségei 2010 után jelentősen megemelkedtek, ami azt jelenti, hogy a jogdíjfizetéseket a pörkölési tevékenységtől eltérő egyéb tevékenységekből finanszírozták áthágva ezzel a szokásos piaci ár elvét, csak az APA megkötése után vált nyilvánvalóvá.
- (426) A Bizottság e tekintetben megjegyzi, hogy a Bizottság azon következtetését alátámasztó jelentős számú érv, hogy az SMBV APA nem felel meg a szokásos piaci ár elvének, azokra az információkra és adatokra támaszkodik, amelyek az APA megkötéskor a holland adóhatóság rendelkezésére álltak. Ez különösen vonatkozik a Starbucks és harmadik felek között létrejött és a 148.–150. preambulumbekkezdésekben felsorolt számos pörkölési és termelési megállapodásra, az SMBV és az Alki LP által ellátott funkciók összetettségére vonatkozó információkra, az SMBV alacsonykockázatú bérnyújtóként való besorolását és nyereségszint mutatóként a forgalom helyett a működési költségek használatának, valamint a nyersanyagokra felszámolt árrés 50 bázispontos megemelésének megfelelőségét megkérdőjelező információkra ⁽²³⁵⁾.

⁽²³³⁾ Hasonlóan ehhez lásd 323/82 sz. Intermills ügy ECLI:EU:C:1984:345: 11. pontját „A kérelmezők által benyújtott információkból egyértelmű, hogy a szerkezetátalakítást követően az SA Intermillst és a három gyártó vállalatot a valloni regionális ügyvezető irányította, és hogy az üzem három újonnan létrehozott vállalatra történő átruházását követően az SA Intermillsnek továbbra is van érdekeltsége ezekben a vállalatokban. Ezért el kell fogadni, hogy azon tény ellenére, hogy a három gyártó vállalat mindegyike a korábbi SA Intermillstől külön jogi személyiséggel rendelkezik, e vállalkozások mindegyike együttesen egyetlen csoportot alkot, legalábbis a belga hatóságok által nyújtott támogatás szempontjából [...]”.

⁽²³⁴⁾ Lásd 102. preambulumbekkezdést.

⁽²³⁵⁾ Ráadásul az SMBV APA szokásos piaci ár elvének való meg nem felelése tovább igazolódott és súlyosbodott a megkötését követő években. Például miközben 2007-ben a pörkölt kávébabból származó bevételek az SMBV összes bevételeinek mindössze [15-20] %-át képviselték, ez a későbbi években tovább csökkent [...] %-ra 2013-ban és 2014-ben. Ez összhangban van azzal a ténnyel, hogy az SMBV egyéb tevékenységeket is folytatott, például piackutatás, jelentős költségekkel járó és egyéb szellemi tulajdonhoz kapcsolódó tevékenységeket figyelemmel arra, hogy 2014-ben a működési költségek közé egyik legjelentősebb tételként bekerült az immateriális javak amortizációja.

- (427) A nyers kávébab költségeire vonatkozó információkat illetően a Bizottság megállapítja, hogy a transzferárazási jelentés az SMBV és az SCTC közötti nyers kávébab beszerzési megállapodást a legfontosabb ügyletek és a vállalaton belüli pénzáramok közé sorolja, azonban elmulasztja megvizsgálni vagy elemezni, hogy a nyers kávébabért az SCTC által az SMBV-nek felszámított ár szokásos piaci ár-e, mivel az adótanácsadó helyett az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerre támaszkodott az SMBV pörkölési funkcióján alapuló díjazás kiszámításához.
- (428) Amennyiben a transzferárazási jelentés megfelelően elemezte volna a szóban forgó megállapodást, meg kellett volna állapítani a nyers kávébab szokásos piaci díjazását az SMBV APA kérelem céljából ⁽²³⁶⁾. Következésképpen, ha az SMBV APA kitért volna a nyers kávébab ügyletre, akkor egy 2008-ban megállapított szokásos piaci díjazás nem hagyott volna teret a nyers kávébab árának 2011-től kezdődő indokolatlan megemelkedéséhez.
- (429) Mindenesetre a 348. és azt követő preambulumbekzdésben kifejtettek szerint a Starbucks nem adott érvényes indoklást a nyers kávébab 2010. évet követő áremelkedésére, így ez az érvelés irreleváns.
- (430) Ráadásul a szóban forgó ügyletre alkalmazott árrésre vonatkozó információ a holland adóhatóság rendelkezésére állt az SMBV APA kérelmezésekor, és ha az adóhatóság bekérte volna ezt az információt, akkor az az SCTC számára az ELÁBÉ [nagyjából 3 %-nak] megfelelő szokásos piaci árrést eredményezett volna ⁽²³⁷⁾, ami mindenesetre alacsonyabb a [nagyjából 6 %-os] árrésnél és az ennek megfelelő ELÁBÉ-ra számított [nagyjából 9 %-os] bruttó árrésnél, amit a Bizottság szokásos piaci árrésnek tekint a 358. preambulumbekzdésben. Ha ezt az árrést később elfogadták volna egy APA-ban, az az SCTC-t megakadályozta volna abban, hogy a szóban forgó árrést a 2011-től kezdődő időszakban átlagosan [nagyjából 18 %-ra] növelje anélkül, hogy kérelmezték volna az APA módosítását. A Bizottság e tekintetben emlékeztet arra, hogy az SMBV APA önmagát tíz évre nyilvánítja érvényesnek, feltéve, hogy az SMBV által benyújtott kritikus feltételezések helytállóak, és, amennyiben azok nem helytállóak, az APA-t megszüntetni kell tekinteni.

9.6. A támogatás összeegyeztethetősége

- (431) Az állami támogatás a belső piaccal összeegyeztethetőnek tekintendő, ha az a Szerződés 107. cikkének (2) bekezdésében felsorolt kategóriák egyikébe tartozik ⁽²³⁸⁾ és a nemzetközi piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető, ha a Bizottság megállapítja, hogy az a Szerződés 107. cikkének (3) bekezdésében felsorolt kategóriák egyikébe tartozik. Azonban az állami támogatást nyújtó tagállamot terheli a bizonyítási teher annak bebizonyítására, hogy az általa nyújtott állami támogatás a Szerződés 107. cikkének (2) vagy (3) bekezdése értelmében a belső piaccal összeegyeztethető.
- (432) Hollandia az SMBV APA megkötésével nyújtott állami támogatás összeegyeztethetőségének megállapításakor nem hivatkozott e rendelkezésekben meghatározott egyik okra sem.
- (433) Ráadásul a 423. preambulumbekzdésben kifejtetteknek megfelelően az SMBV APA az SMBV-nek és a Starbucks csoportnak juttatott működési támogatásnak tekintendő. Általános szabályként elmondható, hogy az ilyen támogatás rendszerint nem tekinthető a belső piaccal összeegyeztethetőnek a Szerződés 107. cikke (3) bekezdésének c) pontja értelmében abból a szempontból, hogy nem segíti elő bizonyos tevékenységek vagy bizonyos gazdasági területek fejlődését, időben nem korlátozott és a tárgytól eltérő, és nem is arányos azzal, ami szükséges az érintett területek specifikus gazdasági nehézségeinek orvoslására.
- (434) Következésképpen az SMBV-nek és a Starbucks csoportnak az SMBV APA megkötésével nyújtott állami támogatás nem összeegyeztethető a belső piaccal.

9.7. A támogatás jogellenessége

- (435) A Szerződés 108. cikkének (3) bekezdése szerint a tagállamok kötelesek tájékoztatni a Bizottságot minden támogatás nyújtására irányuló szándékról (tájékoztatási kötelezettség), és nem hajthatják végre a tervezett intézkedéseket mindaddig, amíg a Bizottság végső határozatot nem hoz a szóban forgó támogatásról (függjesztési kötelezettség).

⁽²³⁶⁾ Lásd az 1995. évi OECD Tá irányelvek 3.42. bekezdését, amely szerint „amikor egy független vállalkozás haszonkulcsait alkalmazzák, a független vállalkozásnak tulajdonítható nyereséget nem torzíthatják ugyanennek a vállalkozásnak a kapcsolt ügyletei.”

⁽²³⁷⁾ Lásd 11. táblázatot.

⁽²³⁸⁾ A Szerződés 107. cikkének (2) bekezdésében meghatározott derogációk az egyes fogyasztóknak juttatott szociális jellegű támogatásokra, a természeti katasztrófák vagy más kivételes események által kiváltott károk orvoslására szolgáló támogatásokra, illetve a Német Szövetségi Köztársaság meghatározott régióinak gazdasági szereplőinek juttatott támogatásokra vonatkoznak és nem alkalmazhatók erre az ügyre.

- (436) A Bizottság megállapítja, hogy Hollandia nem tájékoztatta a Bizottságot a kifogásolt támogatási intézkedés nyújtásáról, és nem tartotta be a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdésében lefektetett felfüggesztési kötelezettséget. Ezért a 2015/1589 (EU) rendelet (a továbbiakban: 2015/1589 rendelet) 1. cikkének f) pontjával összhangban ⁽²³⁹⁾ az SMBV APA a Szerződés 108. cikkének (3) bekezdésébe ütköző módon folyósított jogellenes támogatásnak minősül.

10. VISSZATÉRÍTÉS

- (437) A 2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdése megállapítja, hogy a Bizottság köteles elrendelni a jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatás visszafizettetését. Ugyanez a bekezdés rendelkezik arról is, hogy az érintett tagállamnak meg kell hoznia a szükséges intézkedéseket a jogellenesnek talált támogatás kedvezményezettől történő visszavételére. Az (EU) 2015/1589 rendelet 16. cikkének (2) bekezdése megállapítja, hogy a támogatást kamatokkal együtt kell visszatéríteni, amely kamat attól a naptól esedékes, amikor a jogellenes támogatást a kedvezményezett rendelkezésére bocsátották, addig a napig, amíg az ténylegesen visszafizetésre nem került. A Bizottság 794/2004 rendelete ⁽²⁴⁰⁾ kidolgozza a visszatérítési kamat kiszámolására alkalmazandó módszereket. Végezetül, a 2015/1589 rendelet 16. cikkének (3) bekezdése kimondja, hogy „a visszatérítést késedelem nélkül és az érintett tagállam nemzeti joga szerinti eljárás keretében kell végrehajtani, feltéve, hogy e rendelkezések lehetővé teszik a Bizottság határozatának azonnali és hatékony végrehajtását”.

10.1. Bizalomvédelem

- (438) Az (EU) 2015/1589 rendelet 16. cikkének (1) bekezdése rendelkezik arról, hogy a Bizottság nem követeli meg a támogatás visszatérítését, amennyiben az ellentétes az uniós jog valamelyik általános elvével.
- (439) A NOB az egyetlen érdekelt fél, amelyik felveti a bizalomvédelem kérdését. Meg kell továbbá jegyezni, hogy a bizalomvédelem elvére csak azok hivatkozhatnak, akiknek a támogatást vissza kell fizetniük ⁽²⁴¹⁾, vagyis a Starbucks, a Starbucks viszont e tekintetben nem nyújtott be érvelést.
- (440) Mindenesetre ahhoz, hogy a bizalomvédelem elvére való hivatkozás eredményes legyen, az elvárásnak a Bizottság egy korábbi intézkedéséből kell fakadnia egyértelmű biztosíték formájában ⁽²⁴²⁾. Ez azt jelenti, hogy a bizalomvédelem elvével érintett elvárásnak a Bizottság egy korábbi intézkedéséből kell erednie, amellyel például már jóváhagyott egy azonos vagy hasonló támogatási rendszert. A NOB nem hivatkozott a Bizottság ilyen intézkedéseire.
- (441) A NOB-nak a bizalomvédelemre való hivatkozása ezért a Hollandia által a Starbucksnak az SMBV javára tett kifogásolt feltételes adómegállapítás révén jogellenesen nyújtott támogatás visszatérítésének szempontjából alaptalan.

10.2. A visszatérítés módja

- (442) A Szerződéssel és a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatával összhangban a Bizottság illetékes eldönteni, hogy az érintett tagállamnak törölnie vagy módosítani kell-e a támogatást, amikor megállapítást nyer, hogy az összeegyeztethetetlen a belső piaccal. A Bíróság továbbá következetesen azon az állásponton volt, hogy az állam arra irányuló kötelezettségének, hogy a Bizottság által a belső piaccal összeegyeztethetetlennek tartott támogatást eltöröljön a szándéka az, hogy helyreállítson egy korábbi helyzetet. Ebben az összefüggésben a Bíróság megállapította, hogy ezt a célt akkor éri el, ha a kedvezményezett visszafizette a jogellenes támogatás útján kapott összegeket, így elveszíti azokat az előnyöket, amelyeket a piaci versenytársaival szemben élvezett, és visszaáll a támogatás kifizetését megelőző helyzet.
- (443) Az uniós jog egyetlen rendelkezése sem írja elő a Bizottság számára, hogy a belső piaccal összeegyeztethetetlen minősített támogatás visszafizettetésének elrendelések számszerűsítse a visszatérítendő támogatás pontos összegét. Ehelyett elegendő, ha a Bizottság határozata tartalmazza azokat az adatokat, amelyek a határozat címzettje számára lehetővé teszik, hogy ezen összeget túlzott nehézségek nélkül maguk határozzák meg ⁽²⁴³⁾.

⁽²³⁹⁾ A támogatás jogellenességét és a visszafizettetési kötelezettséget illetően hivatkozni kell az (EU) 2015/1589 rendeletre.

⁽²⁴⁰⁾ A Bizottság 794/2004/EK rendelete (2004. április 21.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 108. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet végrehajtásáról (HL L 140, 2004.4.30., 1. o.).

⁽²⁴¹⁾ T-116/01 és T-118/01 sz. egyesített ügyek, P&O European Ferries (Vizcaya) SA és Diputación Foral de Vizcaya kontra Bizottság ECLI:EU:T:2003:217, 115. pont.

⁽²⁴²⁾ T-290/97 Mehibas Doridselaan kontra Bizottság ügy ECLI:EU:T:2000:8, 59. pont, és a C-182/03 és C-217/03 Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság ECLI:EU:C:2006:416 ügyekben hozott ítélet, 147. pont.

⁽²⁴³⁾ C-441/06 sz. ügy, Bizottság kontra Franciaország ECLI:EU:C:2007:616, 29. pont és az idézett ítélkezési gyakorlat.

- (444) Az adóintézkedések formájában nyújtott jogellenes állami támogatással kapcsolatban a vállalkozások közvetlen adóztatására vonatkozó közlemény annak 35. pontjában megállapítja, hogy a visszakövetelendő összeg úgy számítandó ki, hogy összehasonlítyák a ténylegesen kifizetett adót és azt az összeget, amelyet akkor kellett volna fizetni, ha az általánosan alkalmazandó szabályt alkalmazták volna.
- (445) A 339. – 341. preambulumbekkezdésekben megállapítottaknak megfelelően a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a független ügyletekkel, különösen a Starbucks harmadik felekkel számos pörkölési és termelési, valamint forgalmazási megállapodásban kötött pörkölési szellemi tulajdonra vonatkozó licencia megállapodásokkal való összehasonlítás az összehasonlítható független árak módszerével igazolja, hogy az SMBV által az Alki LP számára fizetett pörkölési jogdíj piaci értékének nullának kellene lennie. Másképp fogalmazva, nem járhatna jogdíj a szóban forgó szellemi tulajdonjogért ebben a konkrét kapcsolatban, mivel az SMBV-nek látszólag semmilyen előnye nem származik az Alki LP-től licenciába vett pörkölési szellemi tulajdonok használatából.
- (446) Figyelemmel erre a következtetésre, Hollandiának az SMBV hollandiai adófizetési kötelezettségének megállapításához kiindulási pontként az SMBV számviteli nyereségét kellene vennie a nyereségből az SMBV által az Alki LP felé a pörkölési licencia utáni történő jogdíjfizetés levonása nélkül, annak megfelelő biztosítására, hogy az SMBV APA-n keresztül nyújtott támogatás visszatérítés útján megszűnjön.
- (447) Emellett figyelemmel a Bizottságnak a 358. preambulumbekkezdésben tett következtetésére, hogy az SCTC által az SMBV-nek a 2011-től kezdődő pénzügyi években eladott nyers kávébab költségeinek [nagyjából 6 %-a] és az SMBV-nek eladott nyers kávébabnak az SCTC számára [nagyjából 9 %-os] bruttó árásnak megfelelő ára jelenti a szokásos piaci ár megbízható közelítését, a SMBV számviteli nyereségét 2011-től kezdődően meg kell növelni a nyers kávébab ezen időszak alatt ténylegesen alkalmazott bruttó árásának és az SCTC [nagyjából 9 %-os] ELABÉ-ra számított bruttó árásnak a különbségével.
- (448) A 446. és 447. preambulumbekkezdésben részletezett lépések elvégzése után kapott és az általános holland társasági nyereségadó-rendszer értelmében teljes körűen megadóztatott megfelelő számviteli nyereség és az SMBV által 2007. október 1-je óta Hollandiának ténylegesen megfizetett társasági nyereségadó közötti különbséget kell visszafizetni az SMBV-nek és Starbucks csoportnak ahhoz, hogy megszűnjön az az előny, amit az SMBV és a Starbucks csoport Hollandiától az SMBV APA eredményeképp kapott.

10.3. Az a gazdálkodó, amellyel a támogatást vissza kell fizettetni

- (449) Figyelemmel a 417.–421. preambulumbekkezdések megállapításaira, a Bizottság úgy ítéli meg, hogy Hollandiának először az SMBV-vel kell visszatéríttetnie az SMBV APA révén nyújtott jogellenes és összeegyeztethetetlen támogatást. Amennyiben az SMBV nincs abban a helyzetben, hogy visszafizesse az SMBV APA eredményeképp kapott támogatás teljes összegét, Hollandiának a szóban forgó támogatás fennmaradó összegét a Starbucks Corporation-nel kell visszafizettetnie, mivel ez a Starbucks csoportot irányító gazdálkodó, annak biztosítására, hogy a nyújtott előny megszűnjön, és a visszatérítéssel helyre álljon a piacon korábban fennálló helyzet.

11. KÖVETKEZTETÉS

- (450) A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az SMBV APA megkötésével Hollandia jogellenesen, a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megszegésével nyújtott állami támogatást az SMBV-nek és a Starbucks csoportnak, amelyet Hollandia köteles az (EU) 2015/1589 rendelet 16. cikke értelmében visszafizettetni az SMBV-vel, és ha ez utóbbi elmulasztja visszafizetni a támogatás teljes összegét, a támogatás fennmaradó összegét a Starbucks Corporation-nel kell visszafizettetnie.

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

A Hollandia és a Starbucks Manufacturing EMEA B.V. között 2008. április 28-án létrejött előzetes árképzési megállapodás, amely ez utóbbinak lehetővé teszi, hogy hollandiai társasági nyereségadófizetési-kötelezettségét tíz éves időszakra éves alapon határozza meg, az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak minősül, amely összeegyeztethetetlen a belső piaccal, és amelyet Hollandia a Szerződés 108. cikke (3) bekezdésének megszegésével törvénytelenül nyújtott.

2. cikk

- (1) Hollandia köteles visszafizettetni az 1. cikkben hivatkozott összegegyeztetetlen és jogellenes támogatást a Starbucks Manufacturing EMEA B.V. vállalattal.
- (2) Minden olyan fennmaradó összeget, amelyet a Starbucks Manufacturing EMEA B.V. az előző bekezdésben előírt visszatérítés következtében nem fizet vissza, a Starbucks Corporation-nel kell visszafizettetni.
- (3) A visszakövetelendő összegekre kamatokat kell felszámítani attól az időponttól kezdődően, amikor a támogatást a kedvezményezettek rendelkezésére bocsátották, egészen a tényleges visszafizetésig.
- (4) A kamatokat a 794/2004/EK bizottsági rendelet V. fejezetének rendelkezései szerint a kamatos kamat képlete alapján kell kiszámolni.

3. cikk

- (1) Az 1. cikkben említett támogatás visszafizettetését azonnali hatállyal, jogerősen végre kell hajtani.
- (2) Hollandiának gondoskodnia kell arról, hogy ez a határozat a kihirdetésétől számított négy hónapon belül végrehajtásra kerüljön.

4. cikk

- (1) Hollandia az e határozatról szóló értesítéstől számított két hónapon belül tájékoztatja a Bizottságot a támogatás pontos összege kiszámításának módjáról.
- (2) Hollandia tájékoztatja a Bizottságot e határozat végrehajtása érdekében alkalmazott nemzeti intézkedések alakulásáról, az 1. cikkben hivatkozott támogatás teljes visszafizetéséig. A Bizottság kérésére haladéktalanul tájékoztatást nyújt be az e határozatnak való megfelelés érdekében már meghozott és tervezett intézkedésekről.

5. cikk

Ennek a határozatnak Hollandia a címzettje.

Kelt Brüsszelben, 2015. október 21-én.

a Bizottság részéről
Margrethe VESTAGER
a Bizottság tagja